

**UNIVERSIDADE DE PASSO FUNDO**  
**ESCOLA DE CIÊNCIAS AGRÁRIAS, INOVAÇÃO E NEGÓCIOS**  
**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**  
**CAMPUS PASSO FUNDO**  
**TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

**VALDECI ANTUNES**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**  
**Estudo de Caso em uma Empresa de Serviços em Montagem de Estrutura Metálica**

**PASSO FUNDO**

**2023**

VALDECI ANTUNES

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

**Estudo de Caso em uma Empresa de Serviços em Montagem de Estrutura Metálica**

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 de Passo Fundo.

Orientador: Prof. Jorge dos Santos Aravites.

PASSO FUNDO

2023

VALDECI ANTUNES

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

**Estudo de Caso em uma Empresa de Serviços em Montagem de Estrutura Metálica**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado em 04 de julho de 2023, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis no curso de Ciências Contábeis da Universidade de Passo Fundo, campus Passo Fundo, pela Banca Examinadora formada pelos professores:

Prof. Jorge, dos Santos Aravites  
UPF – Orientador

Prof. Me. Mirna Muraro  
UPF- Banca 1

Prof. Me. Maria Elena A.F. Bueno  
UPF- Banca 2

PASSO FUNDO

2023

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço primeiramente a Deus, por ter me permitido ter saúde e determinação para conquistar o objetivo da graduação em ciências contábeis e poder chegar até aqui, mostrando-me o melhor caminho.

Agradeço a minha esposa Maria Solange, que sempre foi a pessoa mais incentivadora dos meus estudos, obrigado pelo apoio de sempre desde o início de minha caminhada, por me dar forças quando as dificuldades surgiam, por ter sido minha maior apoiadora para que este sonho pudesse tornar-se realidade, obrigado, essa conquista também é sua.

Agradecimento em especial, para eles que fazem parte da minha vida, meus filhos Leonardo Antunes e Ana Caroline Antunes, os quais são motivos para que a cada amanhecer se renove a busca pela conquista profissional e por consequência a conquista da graduação, devo minha gratidão, pelo apoio que sempre me deram, vocês são motivo de muito orgulho para mim, pois são a razão da minha vida.

Agradeço aos familiares, em especial as minhas irmãs e seus esposos, sobrinhos e sobrinhas, aos familiares da minha esposa que sempre estiveram ao meu lado me incentivando e dando apoio necessário para não desistir desta caminhada.

Agradeço a meus colegas, por todos os conhecimentos compartilhados durante os oito semestres da faculdade, onde podemos nos ajudarmos nas dificuldades que obtivemos, com a certeza de que a amizade não irá somente ficar na faculdade, e sim para a vida.

Agradeço a meus professores, por todos os ensinamentos e conhecimentos transmitidos ao longo do curso, por terem contribuído em meu crescimento profissional e pessoal, em especial ao meu orientador Jorge dos Santos Aravites, por ter aceito ser meu orientador num momento tão importante da minha graduação, profissional capacitado, competente e dedicado para a realização deste trabalho, obrigada pela oportunidade de aprender sempre mais, você foi muito importante, não poderia ter sido diferente, desde o começo buscou me orientar com seus conhecimentos e assim me ajudou a superar as dificuldades e dúvidas inerentes ao processo de conclusão do trabalho de conclusão de curso.

Agradeço ao escritório de contabilidade o qual trabalho, por disponibilizar todas as informações necessárias para o desenvolvimento desta pesquisa, bem como a empresa que autorizou a realização do estudo para a conclusão de meu curso.

Agradeço a todos que contribuíram de alguma forma para que eu chegasse até aqui e estiveram ao meu lado ao longo desta caminhada.

## RESUMO

ANTUNES, Valdeci. **Planejamento Tributário: Estudo de caso em uma empresa de serviços de montagem em estruturas metálicas**. Passo Fundo, 2023. 58f. Trabalho de Conclusão de Curso (Curso de Ciências Contábeis). UPF, 2023.

O planejamento tributário é uma importante ferramenta de gestão, a serviço das empresas. Este estudo de caso em uma empresa do ramo serviços em montagem de estruturas metálicas, tem como objetivo, identificar o regime tributário menos oneroso para a empresa, entre os regimes do lucro real e lucro presumido. O estudo explorou também a avaliação das opções de tributação para o INSS e a possibilidade de optar pela incidência sobre a receita bruta da empresa. O trabalho iniciou com uma pesquisa bibliográfica sobre o tema. A metodologia do trabalho foi realizar um estudo de caso com abordagem descritiva com análise quantitativa visando identificar o valor devido dos impostos IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, para cada regime tributário e os valores devido do INSS patronal com base de cálculo entre a CPRB e folha de pagamento. Os resultados apontam que com a adesão ao regime de tributação do lucro real a carga tributária anual projetada para o ano de 2024, na modalidade trimestral será de R\$ 3.042.162,51; enquanto na modalidade anual R\$ 3.026.300,83; e no Lucro Presumido R\$ 4.165.455,03; indicando uma diferença entre o regime do lucro real trimestral, lucro real anual e do lucro presumido. A análise dos regimes em cenários otimistas e pessimistas possibilitou também reforçar a decisão, para o ano de 2024, pelo lucro real anual, pois nos cenários avaliados e os valores demonstraram que o lucro real anual se mostra o regime que gera o menor ônus tributário.

**Palavras-chaves:** Planejamento Tributário. Lucro Real. Lucro Presumido. Desoneração da Folha de Pagamento.

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Comparativo INSS Folha x Desoneração .....	40
Gráfico 2 - Tributos no Lucro Presumido .....	44
Gráfico 3 - Comparativo Lucro Real Anual e Trimestral.....	50
Gráfico 4 - Comparativo entre os regimes tributários .....	51
Gráfico 5 - Cenários de Tributação .....	53

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Desoneração da Folha de Pagamento .....	39
Tabela 2 - Percentuais de Presunção de Lucro IRPJ .....	41
Tabela 3 - Cálculo do PIS e COFINS Lucro Presumido .....	42
Tabela 4 - Apuração do IRPJ e CSLL Lucro Presumido .....	43
Tabela 5 - Demonstração de Resultados do Período .....	45
Tabela 6 - Apuração PIS e COFINS Lucro Real .....	47
Tabela 7 - Apuração do IRPJ e CSLL Lucro Real .....	48
Tabela 8 - Comparativo Lucro Real Anual e Trimestral .....	49
Tabela 9 - Comparativo entre os regimes tributários.....	50
Tabela 10 - Cenários de Tributação.....	52

## LISTA DE SIGLAS

Art	Artigo
CF	Constituição Federal
CTN	Código Tributário Nacional
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CPP	Contribuição Previdenciária Patronal
CPRB	Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta
DAS	Documento de Arrecadação do Simples Nacional
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
FAT	Fundo de Amparo ao Trabalhador
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
LALUR	Livro de Apuração do Lucro Real
LC	Lei Complementar
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
RFB	Receita Federal Brasil

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>11</b>
1.1	IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA .....	12
1.2	OBJETIVOS .....	12
<b>1.2.1</b>	<b>Objetivo Geral.....</b>	<b>12</b>
<b>1.2.2</b>	<b>Objetivos Específicos .....</b>	<b>12</b>
<b>2</b>	<b>FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....</b>	<b>14</b>
2.1	PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	14
<b>2.1.1</b>	<b>Contabilidade Tributária.....</b>	<b>15</b>
<b>2.1.2</b>	<b>Principais Funções e Atividades da Gestão Tributária .....</b>	<b>16</b>
2.2	SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL .....	17
<b>2.2.1</b>	<b>Formas de Tributação Existentes.....</b>	<b>18</b>
<b>2.2.2</b>	<b>Tipos de Tributos.....</b>	<b>19</b>
2.3	LUCRO REAL .....	20
<b>2.3.1</b>	<b>Lucro Real Anual.....</b>	<b>22</b>
<b>2.3.2</b>	<b>Lucro Real Trimestral.....</b>	<b>23</b>
2.4	LUCRO PRESUMIDO .....	23
2.5	SIMPLES NACIONAL .....	24
2.6	OS SERVIÇOS .....	26
<b>2.6.1</b>	<b>O papel dos serviços na economia .....</b>	<b>26</b>
<b>2.6.2</b>	<b>Desenvolvimento e estratégias dos serviços.....</b>	<b>27</b>
<b>2.6.3</b>	<b>Qualidade total na entrega dos serviços .....</b>	<b>29</b>
2.7	PIS/PASEP E COFINS .....	30
<b>2.7.1</b>	<b>Regime Não Cumulativo .....</b>	<b>31</b>
<b>2.7.2</b>	<b>Regime Cumulativo .....</b>	<b>32</b>
2.8	INSS E DESONERAÇÃO SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO .....	33
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA.....</b>	<b>35</b>
3.1	CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA .....	35
3.2	COLETA E TRATAMENTO DE DADOS .....	35
3.3	ANÁLISE DOS DADOS.....	36
3.4	LIMITAÇÕES DO ESTUDO .....	36
<b>4</b>	<b>APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS .....</b>	<b>38</b>

**SUMÁRIO**

4.1	APRESENTAÇÃO DA EMPRESA .....	38
4.2	INSS E DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO .....	38
4.3	LUCRO PRESUMIDO .....	40
<b>4.3.1</b>	<b>PIS E COFINS Lucro Presumido .....</b>	<b>41</b>
<b>4.3.2</b>	<b>IRPJ E CSLL Lucro Presumido .....</b>	<b>42</b>
4.4	LUCRO REAL .....	44
<b>4.4.1</b>	<b>Demonstração de Resultados do Período.....</b>	<b>45</b>
<b>4.4.2</b>	<b>PIS/PASEP E COFINS Lucro Real .....</b>	<b>46</b>
<b>4.4.3</b>	<b>IRPJ e CSLL Lucro Real .....</b>	<b>47</b>
<b>4.4.4</b>	<b>Comparativo entre Lucro Real Anual e Trimestral.....</b>	<b>48</b>
4.5	COMPARATIVO ENTRE OS REGIMES .....	50
4.6	ANÁLISE DOS CENÁRIOS DE TRIBUTAÇÃO .....	51
4.7	SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES .....	53
<b>5</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>55</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>57</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Observando o cenário nacional das empresas de montagem, é relevante elucidar a importância e o impacto econômico através de suas obrigações fiscais que as empresas deste setor representam. O mercado de atuação destas empresas são as execuções de obras a nível nacional e internacional.

No decorrer dos anos e mesmo em período de pandemia o setor de montagens industriais, que envolve grandes obras vem evoluindo. Empresas nacionais e multinacionais realizam obras com a mão de obra especializada terceirizada, contribuindo para o crescimento do mercado e o surgimento de novas empresas no mercado de serviços de montagem, tornando o mercado cada vez mais atrativo.

O serviço de montagem industrial envolve uma cadeia de empresas, visto que para a execução de uma obra de grande porte, pode necessitar dos serviços de terceiros.

Com a necessidade de mão de obra especializada e a locação de equipamentos específicos para a realização dos serviços, demonstra que as empresas parceiras venham complementar a execução do projeto.

Apesar do impacto negativo que a pandemia trouxe ao Brasil e ao Mundo, em geral desde o final de 2019 até final de 2021, é possível destacar que as grandes obras continuaram a serem desenvolvidas. Empresas de renome no mercado internacional tem investido no Brasil, grandes obras sendo executadas gerando impacto na economia do país.

Observando o cenário econômico mundial, após dois anos de pandemia, é imprescindível que este mercado continue em evolução, visto que o impacto econômico social é relevante, aquecendo o mercado financeiro. Embora sejam obras de empresas com renome internacional, os valores são de cifras acima de milhões de reais e a busca por suporte financeiro impulsiona as empresas que fornecem crédito.

Tendo em vista o ramo de atuação das empresas de montagem em estruturas metálicas, são imprescindíveis o uso e a busca por equipamentos com tecnologias avançadas. Ao necessitar de uso de máquinas de grande porte, modernas e com tecnologias avançadas, torna-se necessário mão de obra especializada de colaboradores.

Em relação ao impacto do mercado de trabalho, é possível destacar que na realização das obras, as empresas geram centenas de empregos diretos e indiretos. Com a oferta de trabalho e a contratação de profissionais, é importante ressaltar que aquece a economia, visto que aumenta o poder de aquisição dos colaboradores das empresas.

Este estudo preocupou-se em avaliar as possibilidades de tributação do negócio, buscando identificar qual o regime que pode diminuir o montante de impostos devidos pela empresa.

## 1.1 IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA

Empresa atuante no mercado desde 2015, com execução de montagens de estruturas metálicas em obras de grande porte. Ao decorrer dos anos a empresa foi obtendo conhecimento no ramo de atuação, aumentando seu faturamento ano a ano.

Observando o cenário de crescimento no faturamento da empresa, foi identificado que é necessário um estudo para realizar uma avaliação tributária da empresa. Dentre várias informações que a contabilidade fornece para uma empresa, realizar projeções com base em seu faturamento se fazem necessárias.

Tendo em vista que no decorrer dos anos a empresa realizou mudanças internas em relação a tributação, um estudo através de seus balanços pode influenciar na tomada de decisões. Muito se questiona se o atual regime tributário é o mais econômico para a empresa.

Diante deste contexto, este estudo visa responder a seguinte questão: Qual o regime tributário mais econômico para empresa X serviços e montagens de estruturas metálicas para o ano de 2024?

## 1.2 OBJETIVOS

### 1.2.1 Objetivo Geral

Este trabalho tem por objetivo identificar o regime tributário mais econômico para a empresa X, que se dedica a montagens de estruturas metálicas, para o ano de 2024.

### 1.2.2 Objetivos Específicos

Efetuar os cálculos de tributos COFINS, PIS, IRPJ, CSLL e INSS referente à projeção de resultados para o ano base de 2024, para o regime do lucro real e lucro presumido;

Avaliar o impacto da adoção ou não do regime da desoneração da folha de pagamento previsto na Lei Federal nº 14.288, de 2021;

Avaliar as diferenças entre o lucro real trimestral e anual perante a estrutura de resultado da empresa;

Avaliar o impacto de um cenário positivo de resultado bem como um negativo para o ano de 2024;

Sugerir a empresa o regime tributário mais econômico para o exercício contábil de 2024.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo apresenta-se a fundamentação teórica do problema de pesquisa do estudo, onde primeiramente sobre o planejamento tributário, contabilidade tributária e as principais funções e atividade da gestão tributária. Logo após o estudo será no conceito de serviços, seu papel na economia, principais funções e atividades da gestão tributária, formas de tributação existentes, tipos de tributos, desenvolvimento e estratégias de serviços e qualidade total na entrega dos serviços

### 2.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Planejamento tributário consiste no conjunto de ações que, dentro dos estritos limites da lei, busca estruturar as operações do contribuinte de tal maneira que os custos com tributos sejam o mínimo exigido pelo sistema tributário nacional, evitando-se o recolhimento de tributos em montante superior àquele legalmente devido (SOUSA, 2018).

Para Ribeiro (2014, p. 5), o planejamento tributário é uma importante ferramenta de gestão a serviço da entidade. É uma das suas principais finalidades e como dissemos tem o objetivo de proporcionar economia tributária para a empresa. Com o conhecimento prévio dos compromissos que a empresa tem junto ao Fisco, pode-se escolher entre duas ou mais opções legais, aquela que resulte no menor valor a recolher.

De acordo com Faria (2016 pag.25), o planejamento tributário consiste em organizar as operações mercadológicas da empresa, por meio de ferramentas e mecanismos, de forma estrutural e jurídica. Com o planejamento, é possível antever e até mesmo, evitar a incidência tributária; ou modificá-la pela materialidade ou lapso temporal, fazendo com que determinada medida de hipótese de incidência seja mais benéfica em tempos propícios. Essa medida trata de um comportamento técnico formal, como explícita Humberto Bonavides (2016), que visa à redução, ao adiamento ou à exclusão dos respectivos encargos tributários.

Já para Ribeiro (2014, pag.3) “planejamento tributário consiste na definição de estratégias que possibilitem o gerenciamento de assuntos relacionados ao cumprimento de obrigações principais e acessórias na relação do contribuinte (entidade) com o Fisco (governo)”.

Conforme Crepaldi (2019), o planejamento tributário, também conhecido como reestruturação fiscal e engenharia tributária, consiste em técnica que projeta as operações, visando ao conhecimento das obrigações tributárias pertinentes a cada uma das alternativas legais que são aplicáveis para, em seguida, adotar aquela que possibilita o emprego de

procedimentos tributários legitimamente inseridos na esfera da liberdade fiscal.

No entanto a principal meta desse gerenciamento é reduzir ao máximo a carga tributária da organização, não só com uma programação que possibilite o prévio conhecimento dos montantes dos tributos e das respectivas datas de seus recolhimentos, como também com o melhor aproveitamento possível das faculdades, permissões e inclusive das lacunas ou brechas existentes na legislação que viabilizem reduzir, mitigar ou mesmo eliminar a obrigação de recolher o tributo, ainda que pela sua postergação, sem, infringir dispositivos legais (RIBEIRO, 2014).

### **2.1.1 Contabilidade Tributária**

A contabilidade é a ciência tem por finalidade controlar o patrimônio no entanto dentre das informações que a contabilidade deve fornecer, para (Sousa, 2018), as atividades da contabilidade tributária englobam o planejamento tributário, a escrituração de livros fiscais, a elaboração de declarações exigidas pelas normas fiscais, a apuração de montantes a serem recolhidos aos cofres públicos como decorrência da aplicação de regras tributárias e respectivos registros contábeis de despesas, passivos e ativos tributários.

A finalidade da contabilidade tributária nos dias atuais é o de fazer o gerenciamento estratégico dos tributos, além de servir de base de cálculo para alguns deles. Antes do advento da Lei no 11.638/2011, a contabilidade societária divergia totalmente da “contabilidade fiscal” (nome designado para contabilidade tributaria), tendo a entidade a obrigação de fazer dois balanços distintos, um para o fisco e outro para fins societários (FARIA, 2016).

Para Padoveze (2017) o principal objetivo desse subsistema é apresentar as informações exatas, claras e tempestivas sobre as bases de cálculo, nas quais os impostos foram gerados (inclusive as exceções tributárias), e seus reflexos no resultado da organização. Para tanto, o objetivo principal pode ser dividido em interpretar adequadamente toda a legislação que norteia as transações da empresa e informar as bases de cálculo de incidência dos tributos.

Ribeiro (2014), define que a contabilidade tributária, importante disciplina que deve integrar os currículos dos cursos superiores de formação de bacharéis em Ciências Contábeis, tem por objetivo:

- a) Da interpretação correta da legislação tributária;
- b) Da aplicação adequada da legislação tributária na gestão do patrimônio empresarial;
- c) Do entendimento dos reflexos que a legislação tributária provoca na gestão do

- patrimônio e nos resultados apurados pela empresa;
- d) Da elaboração de relatórios com orientações que facilitem à organização na escolha do melhor caminho tributário a tomar, sempre que existirem várias opções inteiramente válidas e permitidas pela legislação;
  - e) Do desenvolvimento e implantação de sistemas de informações, especialmente com orientações que facilitem o desempenho dos profissionais que diariamente se envolvem com questões tributárias, sejam elas pertinentes as esferas municipal, estadual ou federal (ribeiro, 2014).

### **2.1.2 Principais Funções e Atividades da Gestão Tributária**

Dentre as responsabilidades de acordo com Oliveira (2015), o gestor de tributos, a gestão a tributária deve ser executada de forma independente da contabilidade. Entretanto, em determinadas empresas, principalmente nas de pequeno e médio porte, as funções da gestão tributária são executadas pelo próprio contador, representando uma ameaça ao controle das operações e da adequada segregação de funções. Obviamente, as funções da gestão tributária podem ser exercidas por profissionais com ou sem titulação contábil. Entretanto, o bom conhecimento de contabilidade, sem dúvida, será fator relevante de sucesso na execução da função.

Padoveze (2017), entende que a gestão tributária nas empresas apesar do forte componente jurídico, esta atividade deveria sempre ser desempenhada por contadores, uma vez que se impõe pela natural tendência de a contabilidade dispor e utilizar tanto das informações societárias quanto das informações fiscais e tributárias. Acrescente-se a isto que a maior parte dos tributos permeia as atividades operacionais de compra e venda; portanto, tem um forte componente operacional, impactando todas as atividades da companhia. É uma tendência natural que as questões tributárias envolvendo as operações tenham a assessoria e o monitoramento do profissional contábil.

Outro fator importante é que essa atividade é conduzida pelos subsistemas de informação societário, fiscal e tributário, permitindo uma visão geral de todos os aspectos da empresa, especialmente dos tributos. O progresso tecnológico e a dinamicidade dada à informação nos últimos anos, aliados à abertura dos mercados e à crescente competitividade, culminaram no estímulo ao desenvolvimento e no uso de sistemas de informações robustos. Novas demandas emergiram, de diversos usuários da contabilidade, de informações mais

coerentes, sintéticas e explicativas.

A racionalização do ciclo de vida dos tributos possibilitará o conhecimento dos procedimentos do emaranhado fiscal e das etapas burocráticas. A escrituração fiscal deverá ser utilizada como ferramenta operacional. A informação escriturada necessitará trazer mais benefício ao gestor do que o custo em obtê-la; não obstante, é necessário ser compreensível, relevante, confiável, consistente e de utilidade para o decisor. A transição da rigidez da escrituração fiscal para a fluidez da gestão e do planejamento tributário exigirá a presença de profissionais competentes, éticos e proativos. Da mesma forma, é indispensável para uma boa gestão de tributos o investimento em tecnologia em sistemas de informação específicos e integrados. A gestão tributária é imprescindível para a sobrevivência e a adaptabilidade do negócio no mundo competitivo, globalizado e de custos tributários elevados (PADOVEZE, 2017).

## 2.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O art.1º da Lei nº 5.172 de 25 de Outubro de 1966, estabelece normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar (BRASIL, 1966).

De acordo com Domingues (2013) conforme art. 3º do Código Tributário Nacional – CTN Lei nº 5.172/66, “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Tributo de uma maneira mais simples é todo valor cobrado por entes governamentais ou órgãos por eles autorizados, são criados por lei, não é nenhum tipo de multa, somente pode ser cobrado nas situações que há previsão e lei, sendo de pagamento obrigatório pelo contribuinte, onde o mesmo deve ser realizado em moeda corrente.

Conforme o Art. 5º da Lei nº 5.172/66 os tributos são os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Conforme art. 16 do CTN, “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”, isto é, o imposto não é cobrado com relação a uma prestação do estado para o sujeito passivo. Sua cobrança se dá pela realização do fato gerador, previsto em lei, pelo contribuinte. Taxa é o valor cobrado mediante a prestação de um serviço pela administração pública para o contribuinte, esta não tem base de cálculo e sua cobrança não é calculada e de acordo com o capital da empresa” (DOMINGUES, 2013).

### 2.2.1 Formas de Tributação Existentes

De acordo com (Weiler, 2021, p.32) 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 irrevogável para o exercício. Logo, qualquer equívoco poderá comprometer o resultado da empresa. (CREPALDI, 2019).

De acordo com Domingues (2013) Conforme art. 3º do Código Tributário Nacional – CTN Lei nº 5.172/66, “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Tributo de uma maneira mais simples é todo valor cobrado por entes governamentais ou órgãos por eles autorizados, são criados por lei, não é nenhum tipo de multa, somente pode ser cobrado nas situações que há previsão e lei, sendo de pagamento obrigatório pelo contribuinte, onde o mesmo deve ser realizado em moeda corrente.

Conforme o Art. 5º da Lei nº 5.172/66 os tributos são os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Conforme art. 16 do CTN, “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”, isto é, o imposto não é cobrado com relação a uma prestação do estado para o sujeito passivo. Sua cobrança se dá pela realização do fato gerador, previsto em lei, pelo contribuinte. Taxa é o valor cobrado mediante a prestação de um serviço pela administração pública para o contribuinte, esta não tem base de cálculo e sua cobrança não é calculada e de acordo com o capital da empresa” (DOMINGUES, 2013).

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)

Para Oliveira (2013) “logo no início de cada ano, surge uma importante questão: as pessoas jurídicas que não possuem impedimento algum para optar por um regime de tributação (Lucro Presumido, Real ou Arbitrado) devem defini-lo para fins de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ). Como consequência, a opção realizada pelo contribuinte implica obrigatoriedade de apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) na mesma base definida. ”

No entanto à primeira vista, é concedida preferência maior ao regime de tributação com

base no lucro presumido pela facilidade de cálculo do IRPJ e da CSLL, além de reduzir o valor dos serviços terceirizados em escritórios de contabilidade, pois a Legislação Fiscal exige das empresas tributadas por esse regime apenas a escrituração do Livro Caixa. Tal fundamentação distorce análises mais aprofundadas para fins de planejamento tributário. (OLIVEIRA, 2013).

## **2.2.2 Tipos de Tributos**

Diversos são os tributos que incidem sobre a receita das empresas, alguns atingem a maior parte das empresas e das receitas por elas obtidas, independentemente do setor de atividade, O PIS/PASEP e a COFINS são contribuições sociais com funções fiscais, ou seja, de arrecadação. Incidem sobre as receitas auferidas por todas as entidades, independentemente da denominação contábil por estas recebida (REZENDE, 2010).

Dentre os tipos de tributação Sousa (2018 pag.231) “Lucro real é o lucro contábil, antes do imposto de renda e da contribuição social, apurado com observância das leis comerciais e ajustado pelas adições prescritas e pelas exclusões ou compensações autorizadas pela legislação do imposto sobre a renda”.

O regime de tributação com base no lucro presumido é uma sistemática simplificada de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), que se inicia com a aplicação de um percentual previamente definido sobre a receita bruta da empresa. Ao valor resultante desse cálculo devem ser acrescidos valores referentes a ganhos de capital e demais receitas. Empresas que recolhem o IRPJ pelo lucro presumido devem utilizar a mesma sistemática para o recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Adicionalmente, essas empresas devem recolher as contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS de forma cumulativa (SOUSA, 2018).

De acordo Febretti (2017), com O PIS/Pasep, instituído pela LC no 7/70, foi recepcionado pela CF, em seu art. 239. É também uma contribuição social que incide sobre a mesma base de cálculo da COFINS, ou seja, o faturamento, fato que caracteriza evidente tributação.

Para Rezende (2010, p.122), o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza é um imposto direto, de natureza basicamente fiscal, ou seja, arrecadatória, de competência da União, que tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda. O IR atinge tantas pessoas físicas (IRPF) quanto pessoas jurídicas (IRPJ). No caso das pessoas jurídicas, a base de cálculo é o lucro, que pode ser calculado de formas alternativas apontadas na legislação.

Dentre os impostos relativos as empresas Rezende (2010), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) amparou-se no art. 195 da Constituição Federal, que trata das contribuições para o custeio da seguridade social. A CSLL é uma contribuição social, de competência da União, incidente sobre o lucro das pessoas jurídicas, incluídos nesse grupo aqueles que são equiparados à pessoa jurídica para fins de tributação do Imposto de Renda.

A tributação sobre o lucro no Brasil possui uma conotação diferente em relação ao padrão mundial: a existência de dois tributos sobre o lucro, quando o mais comum seria a tributação ocorrer apenas via imposto de renda. Autorizada pela Constituição Federal de 1988 e regulamentada no ano seguinte, a CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), é uma contribuição social tendo fato gerador, base de cálculo e contribuintes semelhantes ao imposto de renda, com pequenas diferenças (PÊGAS, 2017).

### 2.3 LUCRO REAL

Dentre os tipos de tributação Sousa (2018, pag.232) “lucro real é o lucro contábil, antes do imposto de renda e da contribuição social, apurado com observância das leis comerciais e ajustado pelas adições prescritas e pelas exclusões ou compensações autorizadas pela legislação do imposto sobre a renda”.

Para Crepald (2021, p. 67), “as apurações do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), do Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) sob a modalidade de tributação do lucro real, possibilita as empresas a opção menos onerosa, dentro dos limites legais e princípios éticos”. Na formação do lucro tributável, a tributação não será feita sobre o lucro contábil apurado, uma vez que a legislação fiscal tem sua forma específica de exigir tributos. Para transformar o lucro contábil em fiscal, são necessários ajustes.

Crepald (2021), destaca pessoas jurídicas que estão obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real, em cada ano-calendário, segundo o art. 14 da Lei n. 9.718/98, e o art. 257 do Decreto n. 9.580/2018, as pessoas jurídicas:

- Cuja receita total, ou seja, o somatório da receita bruta mensal, das demais receitas e ganhos de capital, dos ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável e dos rendimentos nominais produzidos por aplicações financeiras de renda fixa, da parcela das receitas auferidas nas exportações às pessoas vinculadas ou aos países com tributação favorecida que exceder ao valor já apropriado na escrituração da empresa, na forma da IN SRF n. 38/1997, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou de R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses

do período, quando inferior a 12 meses;

- cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;
- que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
- que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;
- que no decorrer do ano-calendário tenham efetuado pagamento mensal do IR, determinado sobre a base de cálculo estimada, na forma do art. 2º da Lei n. 9.430/1996;
- que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

Também estão obrigadas ao lucro real as empresas imobiliárias, enquanto não concluídas as operações imobiliárias para as quais haja registro de custo orçado (IN SRF n. 25/1999).

As Sociedades de Propósitos Específicos (SPE) deverão apurar o IRPJ com base no lucro real, conforme estipulado no art. 56, § 2º, IV da LC n. 123/2006.

Para Pêgas (2023, p. 322) os tributos incidentes sobre o lucro deveriam ser calculados, conforme sua origem, sobre o resultado positivo obtido pelas empresas. Ocorre que a tributação não é feita exatamente sobre o resultado contábil adequadamente apurado, ou seja, receitas menos despesas seguindo o regime de competência. A legislação fiscal tem sua forma específica para exigir os tributos sobre o lucro. Para transformar o resultado apurado na contabilidade em resultado fiscal, ou seja, lucro real, são necessários ajustes referentes às despesas e receitas que a legislação do imposto de renda (IR) entende que podem ou não podem (receitas) e devem ou não devem (despesas) integrar a sua base de cálculo.

O lucro fiscal (tributável) será determinado apenas pelas receitas tributadas e pelas despesas aceitas (dedutíveis) pelo Fisco. O resultado apurado pela contabilidade será o ponto de partida, sendo ajustado conforme determinação legal.

A RFB e as dificuldades na integração da legislação tributária com a contabilidade moderna, tivemos um longo período de transição (2008 a 2014) no regime tributário, quando convivemos com duas contabilidades (societária e fiscal) integradas pelo FCONT, base do Regime Tributário de Transição (RTT). A partir de JAN/2015, todas as empresas brasileiras tributadas pelo lucro real ou pelo lucro presumido passaram a fazer sua contabilidade aplicando a Lei no 6.404/76, consolidada com as alterações das Leis no 11.638/2007 e no 11.941/2009, com a integração, no que for específico, da Lei no 12.973/2014(PÊGAS, 2023 p.508).

Para Pêgas (2023, p. 508) a própria Lei no 12.973/2014 trouxe importante dispositivo deixando bem explicado que novas mudanças na contabilidade a partir de 2015 não teriam

impacto tributário, Art. 58. A modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria.

A diferença fundamental entre os dois regimes é a data de encerramento do exercício, onde no Regime do Lucro Real Anual, o período de apuração encerra-se em 31 de dezembro, porém são feitos recolhimentos mensais, por estimativa, definidos como antecipações de IRPJ/CSLL. No Regime do Lucro Real Trimestral, o período de apuração encerra-se no último dia útil dos meses de março, junho, setembro e dezembro. Para efeito de IRPJ e CSLL, cada trimestre é considerado um exercício único (ANDRADE, 2015, p. 33)

### **2.3.1 Lucro Real Anual**

Segundo Crepaldi (2021, p. 49) Lucro real anual é o lucro contábil ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal. A determinação dessa categoria de lucro será precedida da apuração do lucro líquido do exercício a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais e das participações, e deverá ocorrer com observância dos preceitos da lei societária (art. 190). No lucro real anual por estimativa, a empresa pode recolher os tributos mensalmente calculados com base no faturamento, de acordo com percentuais sobre as atividades, aplicando-se a alíquota do IRPJ e da CSLL, de forma semelhante ao lucro presumido.

Ao optar por esta opção, uma das vantagens para a empresa é levantar balanços ou balancetes mensais, reduzindo ou suspendendo o valor do recolhimento, caso o lucro real apurado seja efetivamente menor que a base presumida. No final do ano, a empresa levanta o balanço anual e apura o lucro real no exercício, ajustando o valor dos tributos ao seu resultado real. Porém na a puração anual com balancete de suspensão ou redução, a pessoa jurídica poderá suspender o pagamento do IRPJ/CSLL, desde que demonstre que o valor devido, calculado com base no Lucro Real do período em curso, é igual ou inferior à soma do IRPJ/CSLL pago por estimativa.

O valor do imposto mensal, recolhido por estimativa, poderá ser reduzido ao montante correspondente à diferença positiva entre o valor devido no período em curso, e a soma do valor pago, correspondente aos meses do mesmo ano a que se refere o balanço ou balancete levantado. Os calculos da demonstração do Lucro Real relativa ao período abrangido pelos balanços ou balancetes de suspensão ou redução deverá ser transcrita no LALUR.

### 2.3.2 Lucro Real Trimestral

Ao optar pela tributação do lucro real trimestral, o IRPJ e a CSLL são calculados com base no balanço apurado no final de cada trimestre civil. Nessa modalidade, o lucro real do trimestre não é somado ao prejuízo fiscal de trimestres seguintes, ainda que dentro do mesmo ano-calendário. O prejuízo fiscal de um trimestre só poderá deduzir até o limite de 30% do lucro real dos trimestres seguintes. Essa modalidade de tributação pode ser uma boa opção para empresas com lucros lineares (CREPALDI, 2021, p. 49).

Segundo Crepaldi (2021) para as empresas com picos de faturamento durante o exercício, a opção pelo lucro real anual pode ser mais vantajosa, porque poderá suspender ou reduzir o pagamento do IRPJ e da CSLL quando os balancetes apontarem lucro real menor que o estimado. Outra vantagem é que o prejuízo apurado no próprio ano pode ser compensado integralmente com lucros do exercício.

No entanto Andrade (2015, p. 33) ressalta que, na apuração trimestral, não se deve calcular os valores mensais dos tributos, pois, no final do período de apuração, os resultados mensais serão acumulados trimestralmente para obtenção da base de cálculo. A apuração trimestral é definitiva. O recolhimento deve ser realizado até o último dia útil do mês subsequente ao período de apuração como exemplo a apuração dos tributos do 1º trimestre devem ser pagos até 30 de abril.

## 2.4 LUCRO PRESUMIDO

A legislação tributária mostra que o lucro presumido é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano-calendário, à apuração do lucro real. É muito utilizado por ser considerado mais simples e também por exigir menos documentação. Recebe o nome de presumido exatamente porque nesse regime o Imposto de Renda (IR) não é calculado sobre o lucro efetivo. Tanto o IRPJ como a CSLL são calculados sobre uma base presumida de lucro, que é um determinado percentual da receita bruta, segundo o art. 25, Lei n. 9.340/96, e o art. 587, Decreto n. 9.580/2018 (Crepaldi, 2021, p. 94).

Por outro lado, Pêgas (2023, p. 307) antes de avançar nos detalhes do cálculo, é importante reforçar o caráter opcional para uso do lucro presumido como forma de tributação, não sendo possível a qualquer empresa alegar tê-lo utilizado de forma compulsória. E essa opção pode ser exercida regularmente a cada ano fiscal, sendo que a decisão tomada no começo

do ano será válida para os 12 meses. A opção pelo lucro presumido deve ser exercida com todo cuidado, sendo manifestada no primeiro recolhimento do imposto. Uma vez recolhido o IR com o código do lucro presumido, não há possibilidade de mudança na opção, ficando o contribuinte obrigado a recolher IR e CSLL no restante do ano nessa forma de tributação.

Para Crepaldi (2021, p. 96) as vantagens do lucro presumido é que esse regime é especialmente interessante para empresas que não têm muitos créditos a serem abatidos. Tende a ser mais vantajoso para empresas altamente lucrativas. As alíquotas de PIS e COFINS são menores que as praticadas no lucro real, não sendo possível abater nenhum crédito fiscal em sua base de cálculo. Quando optantes pelo regime de lucro presumido, o Fisco dispensa as empresas de obrigações acessórias desde que seja mantido um livro-caixa.

No entanto as desvantagens do lucro presumido é que nem todas as empresas podem apurar o lucro por esse regime. Há limitação conforme o volume de faturamento e também de acordo com a atividade. Não é interessante para quem tem prejuízo. Como o IR é pago com base na receita bruta e não sobre o lucro efetivo, a empresa paga mais quando ocorrem prejuízos (Crepaldi, 2021, p. 96).

De acordo com Silva (2017, p. 160) o lucro presumido é um regime tributário simplificado para apuração do Imposto de Renda (IR) e da contribuição social, diferenciado, em alguns quesitos, em relação ao lucro real. A forma de apuração do lucro presumido esta disciplinada nos artigos 516 a 528 do regulamento do Imposto de Renda (RIR) (Decreto no 3.000/1999).

O lucro presumido, como o próprio nome já diz, é uma presunção de lucro estipulada pelo governo como margem de lucro da receita bruta. Aplica-se o percentual estipulado pelo governo sobre o montante da receita bruta para que se apure o valor da base de cálculo do IRPJ e da CSLL e, após obter os valores da base de cálculo, se aplica a alíquota do IRPJ e da CSLL, respectivamente (SILVA, 2017, p. 161).

## 2.5 SIMPLES NACIONAL

Para Crepaldi (2021, p. 50) quando se opta pelo Simples Nacional, o contribuinte é enquadrado como Microempresa ou Empresa de Pequeno Porte. É importante salientar que embora a aparente simplicidade do regime do Simples Nacional e as alíquotas relativamente baixas são os grandes atrativos desse regime. Entretanto, há inúmeras restrições legais para esta opção, além do limite de receita bruta, que é de R\$ 4,8 milhões no ano, sendo assim em nosso estudo de caso nos evidencia que a empresa em análise não pode optar por este modelo de

tributação pelo seu faturamento anual.

Faria (2016, p. 162) destaca que a Constituição Federal de 1988, em seu artigo 179, impõe aos entes federativos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios tratamento tributário simplificado e diferenciado para micros e pequenas empresas com o objetivo de beneficiar às microempresas e empresas de pequeno porte do sistema tributário complexo.

Dando diretrizes para simplificação do recolhimento dos tributos, redução da carga tributária e também diminuição e simplificação das obrigações acessórias e trabalhistas. A Emenda Constitucional no 42/2003, alínea d, inciso III do artigo 146, cria formalmente a edição de lei complementar o “Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte”, entretanto é importante salientar que este conceito se dá pela “receita bruta”, e não pelo “porte” da empresa. mais conhecido como o Simples Nacional, por meio da Lei Complementar no 123/2006.

Planalto.Gov.Br (2006) Lei Complementar nº 123, de 14 de Dezembro de 2006, estabelece normas para o Simples Nacional que é o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte. Esse regime instituído em 2006, implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação (DAS), dos seguintes impostos e contribuições:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;

II - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;

IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

V - Contribuição para o PIS/Pasep, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

VI - Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar;

VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;

## VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS (BRASIL, 2006).

### 2.6 OS SERVIÇOS

De acordo com Padoveze (2015), pode-se definir serviços como o conjunto de atividades que se desenvolvem principalmente nos centros urbanos e que diferem das atividades industriais, comerciais e agropecuárias. Correspondem ao chamado setor terciário da economia e são representados principalmente pelas atividades de comércio, transportes, publicidade, computação, telecomunicações, educação, saúde, recreação, setor financeiro e seguros e administração pública. Muitas das atividades classificadas como serviços são, na verdade, extensões das atividades produtivas, como a agricultura, a indústria e a mineração

Para Corrêa e Coan (2012, p. 75), o conceito do serviço é uma ferramenta importante de unificação das pessoas envolvidas na tomada de decisão em geral e no atendimento a clientes em particular, dentro da organização de serviço, em torno de “como a organização gostaria de ter seus serviços percebidos por seus clientes, funcionários e acionistas” (HESKET, 1986)

Já para Lozada (2016), o projeto de produtos e serviços constitui-se em um processo por meio do qual são definidas as especificações necessárias para o desenvolvimento dos produtos e serviços, que serão oferecidos pela organização a fim de satisfazer as demandas sinalizadas pelo mercado. Possui ainda característica interfuncional, que busca promover comunicação adequada entre as diversas funções, ao mesmo tempo que promove o projeto de novos produtos, dotados de criatividade e inovação.

Mello, conceitua serviços, conforme:

( ) Stell e Donoho (1996), os serviços podem ser classificados como serviços de conveniência, que possuem o menor nível de risco percebido e esforço de compra e com pequeno envolvimento dos clientes; serviços de preferência, que diferem dos serviços de conveniência pela marca e pela lealdade a ela, e ainda pelo maior risco percebido e pelo levemente maior esforço de compra em relação aos serviços de conveniência; serviços de compras, que percebem uma quantidade maior de risco e de envolvimento dos clientes em relação aos dois tipos anteriores; e serviços especializados, que apresentam alto risco e grandes esforços de compra, além de um alto nível de envolvimento dos clientes quando comparados com os serviços de conveniência e de preferência (MELLO, 2010).

#### 2.6.1 O papel dos serviços na economia

Em sua dissertação Olavo Luiz Kleveston, evidencia que Guimarães e Meirelles (2014)

descrevem que a importância do setor de serviços vem crescendo a cada ano. No mundo inteiro os números apontam que, tanto na geração de empregos, como na participação no PIB (Produto Interno Bruto), o setor de serviços já está em primeiro lugar nas estatísticas. No Brasil, em 2006, a participação no PIB foi de 65,8% do setor de serviços contra um total de 28,8% do setor manufatureiro. Observa-se, ainda, uma alta concentração geográfica desses serviços em regiões mais desenvolvidas do país, confirmando a característica dessas atividades, que é o uso intensivo do conhecimento e da tecnologia.

“Os autores ainda destacam que, no setor de serviços, um grupo de atividades intensivas em conhecimento, especificamente a prestação de serviços efetuada por especialistas extremamente capacitados. Os serviços estão baseados nas relações com os clientes e, como resultado dessa interação, geram novos conhecimentos, sendo, portanto, considerados fundamentais para o fomento do desenvolvimento, tanto das empresas em um nível micro, como das regiões e dos países em um nível macro” (KLEVESTON, 2016).

Os setores de serviços são líderes em todas as nações industrializadas, criam novos empregos que dominam as economias nacionais e tem o potencial de melhorar a qualidade de vida de todos. Muitos desses empregos destinam-se a trabalhadores altamente especializados e contam com o maior crescimento projetado para serviços profissionais e empresariais (FITZSIMMON, 2014).

Portanto em uma economia industrializada, empresas especializadas podem prestar serviços a empresas de manufatura de forma mais barata e eficiente do que se as próprias empresas de manufatura realizassem o serviço elas mesmas. Assim, é cada vez mais comum que atividades de consultoria, publicidade e outros serviços empresariais sejam fornecidos ao setor de manufatura por empresas de serviços (FITZSIMMON, 2014).

Para Corrêa (2012), em todos os países desenvolvidos, o setor de serviços ocupa posição de destaque na economia. O principal indicador utilizado para evidenciar esse fato tem sido a participação do setor de serviço na ocupação de mão-de-obra e na geração de riqueza, refletida pelo Produto Interno Bruto. O setor de serviços, além de ser responsável pela maior parcela do PIB mundial, apresenta-se, talvez, como a parcela mais dinâmica da economia, pois sua participação no PIB e o número de empregos no setor crescem a taxas mais elevadas do que nos demais setores econômicos.

## **2.6.2 Desenvolvimento e estratégias dos serviços**

Elaboração de um sistema de prestação de serviços é um processo criativo. Ele inicia

com um conceito e uma estratégia para um serviço com características que o diferenciem da concorrência. Devem ser identificadas e analisadas as várias alternativas a fim de alcançar esses objetivos antes de tomar uma decisão. O projeto de um sistema de serviços envolve aspectos como localização, projeto e leiaute de instalações que permitam um fluxo eficaz de trabalhadores e clientes, definições de procedimentos e tarefas para os prestadores de serviços, medidas para assegurar a qualidade, grau de envolvimento dos clientes, seleção de equipamentos e capacidade adequada de serviço. O processo de desenvolvimento de um projeto nunca termina. Assim que o serviço entra em funcionamento, são introduzidas, na medida do possível, modificações no sistema (FITZSIMMON, 2014).

Para **Mello** (2010) as organizações prestadoras de serviços competem em ambientes que se modificam rapidamente, enfrentando pressões crescentes tanto de concorrentes conhecidos quanto de concorrentes não tradicionais. A inovação vem a ser a principal forma que essa organização tem para competir. A inovação é também um instrumento na construção e desenvolvimento da imagem das organizações que lidam com elementos intangíveis (BOMMS, DAVIS e GUSEMAN, 1984).

Inovar significa tornar novo, renovar, introduzir novidade em alguma coisa (FERREIRA, 2004). Para Veryzer (1998) e De Brentani (2001), a inovação se refere à criação de um produto, serviço ou processo, podendo ser contínua (incremental) ou descontínua (radical ou revolucionária). Meyers (1984) afirma que podemos considerar a inovação como a habilidade de uma organização de conjugar as descobertas tecnológicas (tecnologia antes inaplicável ou tecnologia atual a ser aplicada de uma nova forma) com as descobertas do mercado (com novos segmentos de usuários, novos métodos de distribuição ou novas abordagens de preços) para produzir um benefício (MELLO, 2010).

Para Lozada. (2016), o projeto de produtos e serviços corresponde a um processo por meio do qual são definidas as especificações necessárias para o desenvolvimento dos produtos e serviços, que serão oferecidos pela organização a fim de satisfazer as demandas sinalizadas pelo mercado. Estas especificações são promovidas por meio dos diversos elementos e etapas do processo, que devem ser conhecidas e consideradas em sua formatação, para que o projeto garanta a geração dos resultados esperados.

Possui característica interfuncional e busca promover adequada comunicação entre as diversas funções, ao mesmo tempo que promove o projeto de novos produtos, dotados de criatividade e inovação. Como qualquer outro processo, necessita ser projetado envolvendo objetivos claros e etapas bem definidas, para que os recursos envolvidos sejam conhecidos e proporcionados de forma adequada.

O objetivo de estratégia de operações é garantir que a função de gerenciar os processos de produção e entrega de valor ao cliente seja alinhada com a intenção estratégica da empresa quanto aos mercados a que pretende servir. Para isso é necessário incluir, no tratamento de processos decisórios em operações, elementos externos à organização, como o cliente, a concorrência, o parceiro fornece dores, o acionista e outros grupos de interesse.

Trata-se de gerenciar atividades produtivas, não mantendo uma visão introspectiva, típica da administração científica do início do século, mas com um senso de propósito e contexto que justifique a área e suas ações. Trata-se de uma mudança substancial do paradigma taylorista. Não há mais uma melhor forma de fazer o trabalho; a melhor forma dependerá de grande quantidade de contingências do ambiente. Ganham, portanto, importância as interfaces entre a área de operações e outros setores da organização e mesmo entre as operações e o mundo exterior clientes, concorrentes, fornecedores parceiros e outros grupos de interesse (CORREA, 2012).

### **2.6.3 Qualidade total na entrega dos serviços**

De acordo com Casas (2015) segundo Albrecht, proporcionar qualidade total em serviços é “uma situação na qual uma organização fornece qualidade e serviços superiores a seus clientes, proprietários e funcionários”.

Portanto, o que podemos entender com essa definição é que não se limita apenas aos clientes externos. A qualidade total em serviços engloba, além dos clientes externos, todos os que com ela interagem, ou seja, funcionários e administradores. A razão disso é que os serviços, sendo atos, desempenho e ação, pressupõem que cada pessoa próxima ao indivíduo é considerada um cliente. Em decorrência, uma empresa deve satisfazer necessidades, resolver problemas e fornecer benefícios a todos que com ela interagem, e isso significa considerar clientes, proprietários, como também todas as demais entidades de um mercado.

Em relação as atividades de controle da qualidade observam-se duas tendências gerais e marcantes: uma de intensificação do uso de recursos de tecnologia de informação, pautada no alicerce da inovação, principalmente nas atividades de inspeção, controle do processo e gerenciamento de dados; e outra de intensificação do autocontrole, ou seja, de transferência de responsabilidade das atividades de controle da qualidade, principalmente de inspeção e de ajuste do processo, para o pessoal dos níveis operacionais (produção e processos administrativos), baseada no alicerce do foco na gestão de pessoas (TOLETO, 2017).

Já para Fitzsimmons (2014), avaliação da qualidade é realizada ao longo do processo de

prestação do serviço. Cada contato com um cliente é referido como o momento da verdade, uma oportunidade de satisfazer ou não ao cliente. A satisfação do cliente com a qualidade do serviço é definida ao comparar a percepção do serviço prestado com as expectativas do serviço desejado. Quando se excedem as expectativas, o serviço é percebido como de qualidade excepcional e, também, como uma agradável surpresa. Quando, no entanto, não se atende as expectativas, a qualidade do serviço passa a ser vista como inaceitável. Quando se confirmam as expectativas no serviço percebido, a qualidade é satisfatória. Essas expectativas derivam de várias fontes, entre elas a propaganda boca a boca, as necessidades pessoais e as experiências anteriores.

Paladini (2013, p.76) afirma que assim como ocorre com bens tangíveis, há a necessidade de avaliar a qualidade do processo e do resultado da prestação de serviços em bases objetivas. Também aqui se busca priorizar mecanismos de análise quantitativos, precisos, de fácil visibilidade e adequados a processos tão dinâmicos como aqueles que ocorrem na geração dos serviços. O uso de indicadores de desempenho e de qualidade se insere nesse contexto, sendo que eles constituem um conjunto de ferramentas que analisa a evolução efetiva de processo que gera e disponibiliza serviços ao mercado

Por fim, é oportuno realizar um cruzamento das percepções de qualidade sob a ótica da operação e do cliente: a operação deseja atingir, enquanto que o consumidor deseja perceber a qualidade. Em outras palavras, a operação foca em atingir as expectativas do cliente, buscando compreender o que ele deseja e o satisfaz, enquanto que o consumidor, ao adquirir um bem ou serviço, percebe a qualidade entregue pela operação. Logo, podemos definir ou resumir a qualidade como o fator que busca aproximar os objetivos do cliente e da organização (LOZADA, 2018).

## 2.7 PIS/PASEP E COFINS

Faria (2016 p.100) conceitua os impostos do PIS e COFINS onde o PIS é um tributo cuja espécie tributária é denominada como “contribuições sociais”, uma vez que sua destinação arrecadatória tem um vínculo com um gasto governamental, ou seja, a União, ao arrecadar o valor do PIS, tem por obrigação constitucional destinar esses valores de maneira direta a um fundo de amparo ao trabalhador (FAT), para custear o seguro-desemprego e o abono salarial. A COFINS, da mesma forma que o PIS, é um tributo classificado como “contribuições sociais”, especificando a sua finalidade que é custear e aprimorar o sistema da seguridade social do país. A seguridade social é um programa de políticas públicas, destinada ao bem comum dos cidadãos

do país.

Pêgas (2021, p. 92) ressalta que as contribuições para o Programa de Integração Social (PIS), Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) são cobradas, em regra, sobre a receita das empresas em geral, além da cobrança sobre os órgãos estatais e as entidades sem fins lucrativos. Como a maior parte da sua arrecadação é extraída da receita das empresas, pode-se afirmar que as contribuições afetam diretamente o preço final de cada bem e serviço adquirido. Contudo, como PIS e COFINS têm cobrança em modelos diferentes ao longo da cadeia produtiva conforme a forma de tributação sobre o lucro da empresa, não é possível identificar o valor no preço final da maioria das compras realizadas pelo consumidor.

No entanto é importante entender como é feito o cálculo das contribuições para PIS/PASEP e COFINS. Elas são cobradas, regra geral, de todas as empresas, conforme sua forma de tributação: lucro presumido pelo método cumulativo e lucro real, regra geral, pelo método não cumulativo. A interessante e complexa legislação que rege as contribuições será debatida com detalhes na sequência do capítulo, sempre da forma mais prática possível. Por ora, será apresentada a estrutura básica da cobrança mensal das contribuições (PÊGAS, 2021, p. 184).

Para Andrade (2015, p.133) são contribuintes do PIS e da COFINS as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, inclusive empresas prestadoras de serviços, empresas públicas e sociedades de economia mista e suas subsidiárias, excluídas as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao regime do Simples Nacional.

A tributação do PIS e COFINS pode ser calculada por dois regimes diferentes de apuração: regime não cumulativo e regime cumulativo. A principal diferença entre eles é que o não cumulativo permite a possibilidade de compensação de créditos, no mesmo percentual de suas alíquotas, sobre as mercadorias e insumos utilizados na realização da atividade fim da empresa. A não cumulatividade neutralização do efeito cascata pressupõem que as compras realizadas pela empresa têm em seu preço final o PIS e COFINS embutidos (ANDRADE, 2015).

### **2.7.1 Regime Não Cumulativo**

Andrade (2015) “O Regime de incidência não cumulativa foi instituído para o PIS, em dezembro de 2002 através da Lei no 10.637/2002. A COFINS acompanhou este regime a partir

de 2004 com a Lei no 10.833/2003. O regime de incidência não cumulativa admite o direito a crédito relativo a entrada de mercadorias, bens e serviços no estabelecimento do contribuinte, além de permitir o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da Pessoa Jurídica, conforme dispositivos legais. ”

As alíquotas do PIS e da COFINS, com a incidência não cumulativa, são respectivamente, de 1,65% e 7,6% sobre a Receita Bruta. Dos valores do PIS e COFINS apurados, a pessoa jurídica submetida à incidência não cumulativa pode descontar créditos, calculados mediante a aplicação também das alíquotas 1,65% (PIS) e de 7,6% (COFINS) sobre os valores das aquisições de bens para revenda efetuadas no mês, das aquisições, efetuadas no mês, de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, dos bens recebidos em devolução, no mês, cuja receita de venda tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior e das despesas e custos incorridos no mês Andrade (2015 p.136).

Além disso Andrade (2015) destaca que o contribuinte pode calcular esse crédito, em relação a máquinas e equipamentos, no prazo de 4 anos, mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas de 7,6% (COFINS) e 1,65% (PIS) sobre o valor correspondente a 1/48 do valor de aquisição do bem.

No entanto no regime de apuração pela não cumulatividade aplica-se a manutenção dos créditos de PIS e COFINS, ou seja, permite o aproveitamento de crédito destes em operações anteriores. São contribuintes obrigados pelo regime da não cumulatividade do PIS/COFINS as pessoas jurídicas que optam pelo pagamento do IRPJ no regime tributário lucro real. A base de cálculo é a receita bruta mensal, entendida como o produto da venda de mercadoria e ou a prestação de serviço, deduzindo os valores com as vendas canceladas, descontos incondicionais, ICMS por substituição tributária, IPI e etc. Incluem-se na base de cálculo os valores com receitas financeiras (FARIA, 2016, p.103).

### **2.7.2 Regime Cumulativo**

Já no regime de incidência cumulativa é obrigatório às empresas que apuram IRPJ e CSLL pelo Lucro Presumido e sua principal característica é a impossibilidade da dedução dos créditos. A base de cálculo do PIS e COFINS é a receita bruta, como regra geral, as receitas devem ser consideradas por regime de competência, ou seja, independentemente de sua realização financeira. Quanto às isenções, dá-se o mesmo tratamento que no regime não cumulativo, aplicando-se a mesma legislação. Uma vez que no regime cumulativo não permite

o direito a crédito as alíquotas do PIS e da COFINS, são respectivamente, de 0,65% e 3%, incidentes sobre a Receita Bruta apurada mensalmente (ANDRADE, 2015, p; 141).

Para Faria (2016, p. 102) o princípio da cumulatividade para o PIS e a COFINS implica dizer que a incidência para esses tributos será em uma única fase, sem ter direitos a se creditar de operações anteriores, por fazer incidir de uma só vez e em diversas operações subsequentes. Tributa-se pelo faturamento mensal ou receita bruta como alguns doutrinadores costumam dizer.

A base de cálculo no regime cumulativo e também o fato gerador é o faturamento mensal das pessoas jurídicas em geral, como o produto da venda de mercadorias ou prestação de serviços.

Hoje, o Supremo Tribunal Federal (STF) define como faturamento mensal a receita bruta para fins de incidência tributária. Esse conceito, praticamente, alarga a margem da base de cálculo, incluindo também as receitas financeiras, obtidas por meio de juros ativos, atualização monetária, variação cambial ativa, onerando ainda mais o contribuinte por questão de interpretação jurídica (FARIA, 2016, p. 102).

## 2.8 INSS E DESONERAÇÃO SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO

Conforme a Lei nº 13.670/2018, dentre outras providências, alterou a Lei nº 12.546/2011, quanto à contribuição previdenciária sobre a receita bruta, reduzindo em aproximadamente 70% os setores da economia que podem optar pelo sistema de desoneração da folha de pagamento. Observando que:

1) A desoneração da folha é temporária, ou seja, até 31.12.2023, desde 1º.09.2018 e até 31.12.2023, apenas 17 setores poderão continuar optando pela desoneração. Entre eles, encontram-se os setores de: tecnologia da informação (TI), tecnologia da informação e comunicação (TIC), call center, têxtil, construção civil, transportes rodoviários e metro ferroviário de passageiros e comunicação.

Foram excluídos da desoneração da folha, entre outros, os seguintes setores: hoteleiro, comércio varejista, transporte aéreo, marítimo e ferroviário de cargas, e vários setores da indústria.

2) A opção pela tributação substitutiva será manifestada mediante o pagamento da CPRB relativa a janeiro de cada ano ou à primeira competência subsequente para a qual haja receita bruta apurada será irretratável para todo o ano calendário. Assim, feita a opção no mês de janeiro, durante todo o ano o cálculo da contribuição previdenciária patronal básica será efetuado sobre o valor da receita bruta, somente podendo haver alteração no ano seguinte.

A empresa abrangida que não fizer a opção pela desoneração ficará sujeita à

contribuição previdenciária patronal básica sobre a folha de pagamento durante todo o ano calendário.

3). No caso de contratação de empresas que estejam sujeitas à CPRB, para a execução dos serviços desonerados, mediante cessão de mão de obra, na forma definida pelo art. 31 da Lei nº 8.212/1991 e para fins de elisão da responsabilidade solidária, a empresa contratante deverá reter 3,5% do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços emitida por empresas:

a) prestadoras de Serviços de Tecnologia da Informação (TI) e de Tecnologia da Informação e Comunicação (TIC);

b) de teleatendimento;

c) de transporte rodoviário coletivo de passageiros, com itinerário fixo, municipal, intermunicipal, intermunicipal em região metropolitana, interestadual e internacional enquadradas nas classes 4921-3 e 4922-1 da CNAE 2.0;

d) de transporte ferroviário de passageiros, enquadradas nas subclasses 4912-4/01 e 4912-4/02 da CNAE 2.0;

e) de transporte metro ferroviário de passageiros, enquadradas na subclasse 4912-4/03 da CNAE 2.0;

f) de construção civil enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0;

g) de construção civil de obras de infraestrutura, enquadradas nos grupos 421, 422, 429 e 431 da CNAE 2.0

### 3 METODOLOGIA

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

O tipo de dado coletado delimita as possibilidades de análise. Nesta seção, sugere-se que o aluno imagine como fará a descrição e análise dos resultados seu estágio. Poderá prever a utilização de gráficos, tabelas e estatísticas. Pensar a análise ajuda a criticar a própria coleta de dados (ROESCH, 2013).

#### 3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

O método quantitativo descritivo será utilizado para esta pesquisa, pois nasce da análise dos tributos e legislação, estuda uma empresa específica, e assim, após a aplicação da análise sobre os dados coletados, chega à uma conclusão, portanto, ao se tratar de análise de uma empresa específica não visa qualquer generalização e trata-se de um estudo de caso.

A empresa objeto deste estudo é uma prestadora de serviços na execução de montagens industriais, sendo especializada na execução de serviços de montagens metálicas, metal-mecânica, industriais, coberturas e fechamentos metálicos, situada na região norte do estado do Rio Grande do Sul, que atua 8 anos no mercado. Em média emprega diretamente cerca de 100 colaboradores.

A organização executa projetos em diferentes segmentos e tamanhos de obras, desde novos empreendimentos, reformas industriais ou ampliações. No mercado interno destaca-se por execução de obras para empresas renomadas no mercado interno e externo como por exemplo Fassa Bortolo do Brasil, Klabin, Projeto Puma II e CMPC Celulose.

O presente trabalho utilizou especificamente esta organização por escolha pessoal do autor, devido ao acesso facilitado das informações necessárias para a realização do estudo visto que a empresa faz parte da carteira de clientes do escritório de contabilidade onde o autor desempenha suas funções profissionais. Visando preservar a identidade da empresa, não será revelada sua denominação social, tampouco o município no qual a empresa se instalou.

#### 3.2 COLETA E TRATAMENTO DE DADOS

Os dados serão coletados através da pesquisa documental, na forma de arquivo digital e

acesso aos dados da empresa junto ao escritório contábil onde são realizados os lançamentos contábeis e as apurações mensais dos impostos, cuja fonte são os resultados apurados na contabilidade da empresa. As principais informações serão extraídas dos balanços patrimoniais, balancete anuais e as demonstrações do resultado dos períodos propostos para a análise.

Ainda foram usados dados de projeção de resultados para o ano 2024, que foram obtidas através de entrevista informal junto aos empresários.

Os tratamentos dos dados serão com a análise e extração dos valores apresentados nas demonstrações contábeis, que posteriormente serão inseridos em planilhas eletrônicas. Após este processo, será realizado os cálculos dos tributos anuais, em consonância aos regimes tributários lucro real e lucro presumido, para o exercício 2024.

Em relação aos dados projetados para o ano de 2024, importante ressaltar que os empresários acreditam que os resultados esperados em 2022, 2023 e 2024 serão similares, logo, para o estudo, tomou-se o resultado de 2022 como projeção para o ano de 2024.

### 3.3 ANÁLISE DOS DADOS

Após a coleta e com base nos dados, o estudo apresenta o cálculo dos tributos, para o ano de 2024, com base nos regimes tributários do lucro real e lucro presumido. Após obter os resultados realizada a análise para comparar em qual regime tributário a empresa terá o valor de impostos menos onerosos para a empresa.

### 3.4 LIMITAÇÕES DO ESTUDO

O presente trabalho tem como fator de limitação as constantes alterações que a legislação tributária no Brasil sofre ano a ano, tendo como base para este estudo a legislação vigente.

Caso haja alguma alteração na legislação brasileira que estabelece as normas para a tributação das empresas no território nacional, terá impacto direto nos cálculos a serem realizados para a análise, podendo comprometer a eficácia dos resultados obtidos.

Entretanto, tendo em vista que o planejamento tributário é baseado no desempenho evidenciado na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) de uma empresa específica, e a mesma possuir informações distintas e restritas, o estudo não servirá como referência para que outras organizações apliquem ou adotem como método de análise, visto que os resultados obtidos são únicos e exclusivos de uma empresa. No entanto os resultados e a metodologia

poderão servir para estudos similares, desde que cada organização realize as análises fundamentadas e baseados em suas próprias demonstrações contábeis.

## **4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS**

Esse capítulo apresenta as características da empresa em estudo, bem como seus resultados obtidos através da aplicação dos cálculos para o INSS patronal e planejamento tributário pelo lucro real e lucro presumido, analisando e identificando qual o regime que gera o menor ônus tributário, para a empresa no ano de 2024.

### **4.1 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA**

A empresa em estudo atua há oito anos em diferentes segmentos e tamanhos de obras, desde novos empreendimentos, reformas industriais ou ampliações, foi fundada em março de 2015, na região norte do Rio Grande do Sul.

Essa empresa atua na prestação de serviço, sendo especializada na execução de montagens metálicas, metal-mecânicas, industriais, coberturas e fechamentos metálicos, com corpo técnico e estrutura capaz de fornecer soluções diferenciadas e completas aos clientes.

Seu quadro societário é composto por um sócio administrador e 89 colaboradores distribuídos em diversas obras. É importante destacar que seu quadro de colaboradores é variável pois tem relação ao número de obras que a empresa está executando.

O faturamento projetado para o ano de 2024 será de R\$ 21.330.823,20 e sua tributação atual é o regime do lucro real com apuração trimestral, sendo assim, a empresa não poderá optar pelo regime de tributação Simples Nacional, pois ultrapassa o limite estabelecido pela Lei Complementar 123 de 14 de dezembro de 2006, que é de R\$ 4.800.000,00, restando apenas à tributação do Lucro Real e Lucro Presumido (BRASIL, 2006).

### **4.2 INSS E DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO**

A desoneração da folha de pagamento foi instituída pela Lei nº 12.546/2011, (BRASIL,2011). Esta lei permite que permite que as empresas optem pela arrecadação da contribuição patronal, entre a base de cálculo da folha de pagamento e a CPRB (Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta), onde os percentuais são de 20% sobre a folha de pagamento e o percentual que a Receita Federal define para a atividade desta empresa e 4,5% sobre o faturamento mensal total.

Quando a desoneração da folha de pagamento surgiu em 2011, era opcional para mais de 50 segmentos de mercado e obrigatória para alguns setores da economia, entretanto no ano

de 2015 através da Lei 13.161/15, passou por mudanças, e com isso regulamentou percentuais diferentes para cada segmento e as empresas passaram a ter o direito de optar pela contribuição através da receita bruta ou previdenciária.

A opção pela tributação substitutiva deve ser manifestada mediante o pagamento da contribuição incidente sobre a receita bruta de janeiro ano corrente, uma vez realizada a opção será irrevogável para todo o ano calendário durante o exercício contábil.

É importante destacar que embora a desoneração da folha de pagamento seja uma opção vantajosa, ela está limitada a apenas 17 setores da economia, dentre eles estão a construção civil, máquinas e equipamentos, comunicação, construção e obras de infraestrutura, transportes rodoviários dentre outros.

A Tabela 1 apresenta os valores projetados do faturamento, folha de pagamento e pró-labore para 2024.

**Tabela 1 - Desoneração da Folha de Pagamento**

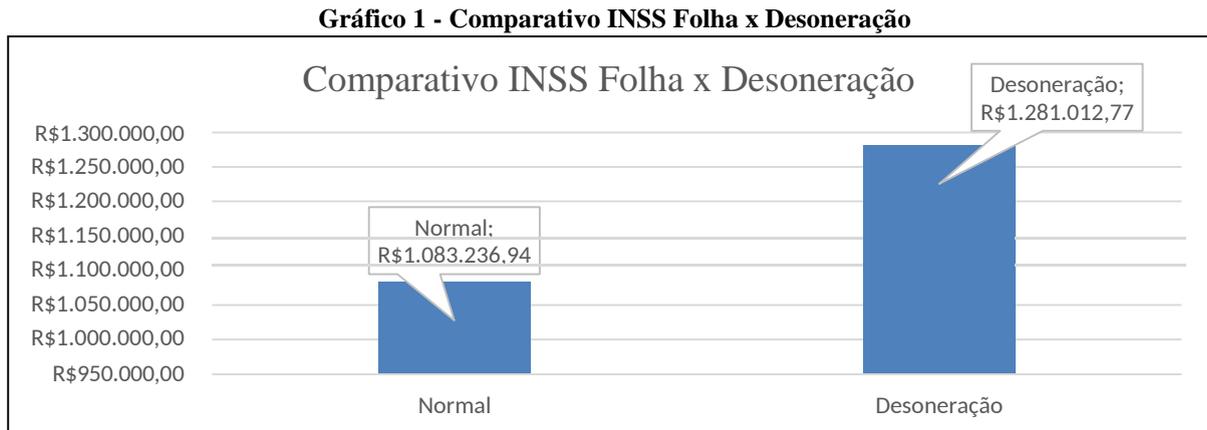
Ano de 2024	Folha de Pagamento	Desoneração
Faturamento		R\$ 21.330.823,20
Folha Pagamento	R\$ 3.810.556,03	R\$ -
<i>Pró-Labore</i>	<i>R\$ 161.400,00</i>	<i>R\$ -</i>
<i>Funcionários</i>	<i>R\$ 3.649.156,03</i>	<i>R\$ -</i>
INSS Deson. 4,5%	R\$ -	R\$ 959.887,04
INSS Empresa 20%	R\$ 762.111,21	R\$ -
RAT	R\$ 109.474,68	R\$ 109.474,68
Terceiros	R\$ 211.651,05	R\$ 211.651,05
<b>Total a Recolher</b>	<b>R\$ 1.083.236,94</b>	<b>R\$ 1.281.012,77</b>

Fonte: Dados da Empresa

De acordo com os valores apresentados na tabela 1, o comparativo do cálculo da apuração do INSS Patronal, percebe-se que no exercício contábil de 2024, a opção mais vantajosa e menos onerosa para empresa será a arrecadação na base de cálculo da folha de pagamento em relação ao faturamento anual.

Os valores apresentados pela tabela demonstram que na arrecadação normal em relação a desoneração, a economia da empresa é de R\$ 197.775,84, com base nos resultados obtidos na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) projetada para o ano de 2024. Importante ressaltar a importância que os gestores da empresa mantenham uma previsão de faturamento haja visto que o faturamento tem impacto direto na base de cálculo se a empresa realizar a opção pela desoneração no início do exercício contábil, uma vez que realizada a opção no primeiro mês em que a empresa tiver faturamento, é irrevogável para o ano todo.

O Gráfico 1 apresenta o comparativo da arrecadação da Contribuição Patronal entre o valor normal com base de cálculo na folha de pagamento e a Desoneração da folha com base de cálculo no faturamento da empresa.



**Fonte:** Dados da Empresa

O Gráfico 1 possibilita a percepção da diferença entre as duas formas de cálculo do NSS patronal da empresa, evidenciando em valores qual das duas é menos onerosa para a empresa. Caso permaneça a desoneração da folha de pagamento em 2024, de acordo com os valores apresentados no gráfico, a opção mais vantajosa para a empresa será a base de cálculo na folha de pagamento.

#### 4.3 LUCRO PRESUMIDO

O Lucro Presumido é um regime tributário em que a empresa faz a apuração simplificada, onde a Receita Federal presume que uma determinada porcentagem do faturamento é o lucro da empresa.

Os percentuais de presunção definidos pela Receita Federal variam de acordo com as atividades da empresa, as porcentagens vão de 1,6% até 32% sobre o faturamento conforme tabela abaixo.

**Tabela 2 - Percentuais de Presunção de Lucro IRPJ**

<b>Atividade exercida</b>	<b>Percentual de faturamento tributado</b>
Revenda de combustíveis e gás natural	1,60%
Transporte de cargas	8,00%
Atividades imobiliárias	8,00%
Industrialização para terceiros com recebimento do material	8,00%
Demais atividades não especificadas que não sejam prestação de serviço	8,00%
Transporte que não seja de cargas e serviços em geral	16,00%
Serviços profissionais que exijam formação técnica ou acadêmica – como advocacia e engenharia	32,00%
Intermediação de negócios	32,00%
Administração de bens móveis ou imóveis, locação ou cessão desses mesmos bens	32,00%
Construção civil e serviços em geral	32,00%

**Fonte:** Portaltributario.com.br

Ao realizar a opção por este regime de tributação, é imprescindível ter conhecimento dos impostos que precisam ser recolhidos, a empresa tem os impostos de recolhimentos mensais que são PIS E COFINS e ISS nas atividades de prestação de serviços e de forma trimestral deve-se ser recolhido o IRPJ e CSLL, que vão incidir trimestralmente com alíquotas de 15% e 9%, respectivamente conforme as alíquotas de presunção definidas pela Receita Federal.

#### **4.3.1 PIS E COFINS Lucro Presumido**

É de fundamental importância que os gestores e empreendedores tenham conhecimento que os impostos, PIS e COFINS obedecem ao regime cumulativo, portanto não existem créditos nesta apuração. Ao realizar a opção pelo regime de tributação do Lucro Presumido, existem algumas vantagens fiscais que a empresa será beneficiada que incluem alíquotas baixas de PIS e COFINS, menor volume de documentos que comprovem as movimentações da empresa, mais assertividade no valor dos recolhimentos dos impostos e a possibilidade de obter mais lucro no final do exercício fiscal e contábil se os percentuais aplicados na presunção forem menores que se a empresa estivesse no Lucro real.

A Tabela 3 demonstra os cálculos da apuração do PIS e da COFINS com base na provisão realizada para o ano de 2024, no regime fiscal de Lucro Presumido.

**Tabela 3 - Cálculo do PIS e COFINS Lucro Presumido**

	Receita	COFINS		PIS	
		Alíquota	Imposto Devido	Alíquota	Imposto Devido
Receita de Prest. de Serviços	R\$ 17.628.989,62	3,00%	R\$ 528.869,69	0,65%	R\$ 114.588,43
Receita de Locações	R\$ 3.701.833,58	3,00%	R\$111.055,01	0,65%	R\$ 24.061,92
Receitas Financeiras	R\$ 20.145,54	0,00%	R\$ -	0,00%	R\$ -
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 21.350.968,74</b>		<b>R\$ 639.924,70</b>		<b>R\$ 138.650,35</b>

Fonte: Dados da Empresa.

A Tabela 3 apresenta os valores relativos ao faturamento da empresa com base na DRE projetada para 2024, onde os valores das receitas de prestação de serviços e as receitas de locações no regime de lucro presumido ambas são tributadas em 3% para a COFINS e 0,65% para o PIS e as receitas financeiras não foram tributadas.

Na soma dos valores apurados no regime presumido para o exercício fiscal do ano de 2024, se a empresa optar por este regime tributário no início do exercício fiscal os valores que deverão ser recolhidos pela empresa serão de R\$ 639.924,70 para a COFINS e R\$ 138.650,35 para o PIS.

#### 4.3.2 IRPJ E CSLL Lucro Presumido

O Lucro Presumido é determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta de vendas de mercadorias e/ou prestação de serviços, percebida em cada trimestre civil, de determinados percentuais, fixados em função da atividade da pessoa jurídica.

A empresa tem como atividade principal a prestação de serviços e locações de equipamentos, deve ser atribuído o percentual de presunção 32% sobre o faturamento bruto, previsto para as empresas com atividade prestação de serviço, para obter a base de cálculo e em seguida aplicar a alíquota de 15% sobre a mesma, conforme estabelece o artigo 3º, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 (BRASIL, 1995).

Como se pode ver na tabela abaixo, se a tributação da empresa fosse o lucro presumido de acordo com a tabela de alíquotas da RFB, estaria sendo tributada em 15% de IRPJ adicionado de 10%, pois a empresa obteve faturamento acima de R\$ 60.000,00 a cada trimestre e 9% para o cálculo da CSLL.

A Tabela 4 demonstra os cálculos da apuração do IRPJ e CSLL de acordo com a projeção de faturamento para o exercício contábil de 2024, no regime fiscal de Lucro Presumido.

**Tabela 4 - Apuração do IRPJ e CSLL Lucro Presumido**

	<b>1º Trim</b>	<b>2º Trim</b>	<b>3º Trim</b>	<b>4º Trim</b>	<b>TOTAL</b>
Receita Prestação Serviços - 32%	2.680.702,18	3.317.812,53	7.405.093,29	4.225.381,62	17.628.989,62
Receita Locações - 32%	286.040,74	831.340,03	577.506,98	2.006.945,83	3.701.833,58
Receita Presumida	949.357,73	1.327.728,82	2.554.432,09	1.994.344,78	6.825.863,42
<b>Outras Receitas Tributadas</b>	<b>6.812,06</b>	<b>9.820,21</b>	<b>2.091,57</b>	<b>1.421,70</b>	<b>20.145,54</b>
<i>Receitas Financeiras</i>	6.812,06	9.820,21	2.091,57	1.421,70	20.145,54
<b>Lucro Presumido / Base de Cálculo</b>	<b>956.169,79</b>	<b>1.337.549,03</b>	<b>2.556.523,66</b>	<b>1.995.766,48</b>	<b>6.846.008,96</b>
IRPJ	143.425,47	200.632,35	383.478,55	299.364,97	1.026.901,34
ADIR	89.616,98	127.754,90	249.652,37	193.576,65	660.600,90
CSLL	86.055,28	120.379,41	230.087,13	179.618,98	616.140,81
<b>Total</b>	<b>319.097,73</b>	<b>448.766,67</b>	<b>863.218,04</b>	<b>672.560,60</b>	<b>2.303.643,05</b>

**Fonte:** Dados da Empresa.

A Tabela 4 utiliza o percentual de presunção de 32% sobre a receitas de prestação de serviços e locações, com a base de cálculo no total de cada trimestre.

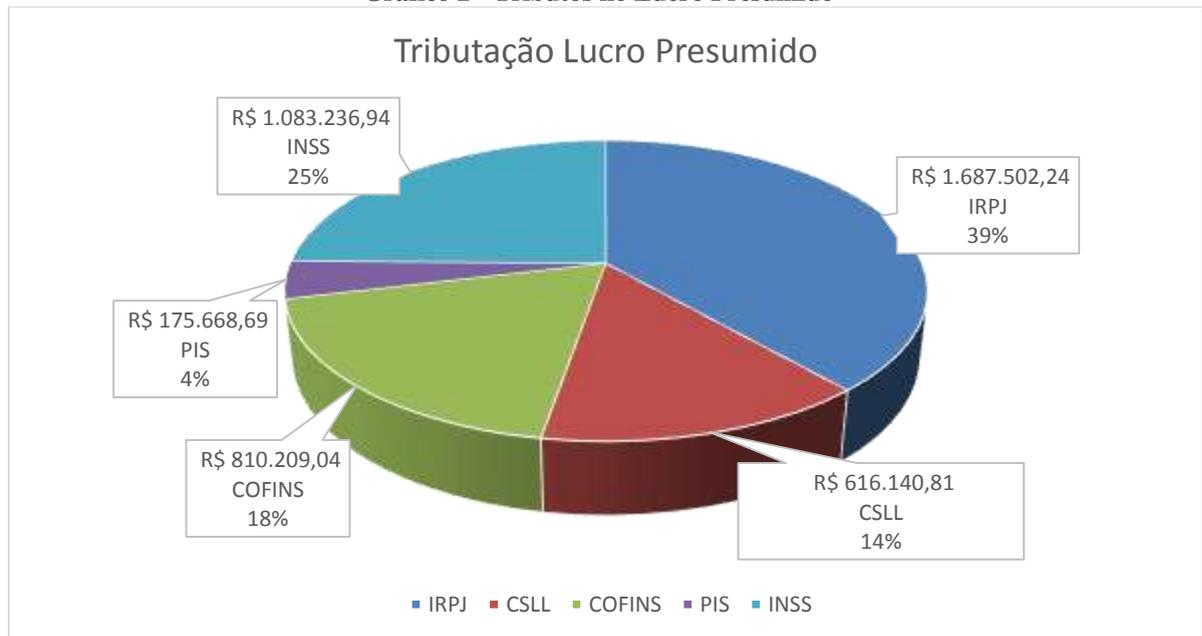
Sobre o Lucro presumido, conforme estabelece o art. 3º, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro 1995, aplica a alíquota do IRPJ de 15%, apurando um IRPJ a recolher no valor total de R\$ 1.026.901,34. Como o valor da base de cálculo é superior a R\$ 240.000,00 no ano, visto que em cada trimestre o valor do imposto foi superior a R\$ 60.000,00, a legislação prevê um adicional de 10% sobre o montante que exceder este valor, sendo então tributado mais R\$ 660.600,90 de adicional de Imposto de Renda (BRASIL, 1995).

A soma dos valores do IRPJ com o adicional de 10%, resulta no valor total do imposto a ser recolhido durante o ano de 2024 de R\$ 1.687.502,24.

Já para o cálculo da CSLL, o art. 3º, item III da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, determina que a alíquota a ser aplicada é de 9% (BRASIL, 1988).

O valor total devido de CSLL nos quatro trimestres de 2024 soma o montante de R\$ 616.140,81. Fica evidente na tabela 4, que de acordo com os valores apurados pela presunção de lucro, nos 4 trimestres de 2024, a empresa teve variação de faturamento, o que resulta diretamente nos valores dos impostos a serem recolhidos.

Com o objetivo de identificar os valores a serem recolhidos com base na apuração dos impostos referentes ao regime do Lucro Presumido, as tabelas 3 e 4 demonstraram os valores calculados para PIS, COFINS, IRPJ E CSLL, o gráfico a seguir demonstra os percentuais de cada tributo.

**Gráfico 2 - Tributos no Lucro Presumido**

**Fonte:** Dados da Empresa

O gráfico 2, demonstra que o IRPJ, por ser tributado com alíquota de 15%, mais o adicional de 10%, representa 55% do total dos tributos que a empresa terá no ano de 2024. O percentual do PIS ficou em 4%, sendo o menor valor, seguido pela CSLL que representa 20% e a COFINS com 21% do total dos impostos.

#### 4.4 LUCRO REAL

O Lucro Real, forma de tributação que a empresa em estudo adotou como regime de tributação em 2022, e provavelmente deverá manter em 2024, é basicamente um regime onde o cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) é efetuado com base no lucro real da empresa, que é determinado pela diferença entre as receitas e despesas no período de cálculo dos tributos, que pode ser trimestral ou anual ajustado pelas adições e exclusões (BRASIL, 1977).

As empresas do Lucro Real, além do IRPJ e a CSLL, devem recolher outros dois impostos que são calculados sobre a o faturamento mensal de forma não cumulativa, que são o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

#### 4.4.1 Demonstração de Resultados do Período

No regime de tributação do lucro real trimestral, a empresa precisa realizar apurações trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário. No entanto o lucro real é considerado um dos regimes mais complexos, pois ele possui normas rígidas, mas possui algumas vantagens.

A tributação é mais justa, na apuração dos impostos trimestrais se a empresa apresentar prejuízos pode ser feita as compensações nos exercícios seguintes, podendo compensar até 30% do lucro e a possibilidade de aproveitar créditos do PIS e da COFINS que também incidem sobre o Lucro Real.

Em resumo se a empresa apresentar prejuízo fiscal, ela não precisa pagar os tributos sobre o lucro. Entretanto ampliar um planejamento tributário para a Contribuição Social sobre o Lucro e para as contribuições do PIS e da COFINS é de fundamental importância, pois a escolha do regime afeta todos estes tributos.

A Tabela 5 evidencia a demonstração do resultado projetada para o exercício contábil fiscal de 2024, apurados trimestralmente para apuração da IRPJ e CSLL.

**Tabela 5 - Demonstração de Resultados do Período**

	1º Trim	2º Trim	3º Trim	4º Trim	TOTAL	ANUAL
<b>RECEITA OPERACIONAL BRUTA</b>	<b>R\$ 2.966.742,92</b>	<b>R\$ 4.149.152,56</b>	<b>R\$ 7.982.600,27</b>	<b>R\$ 6.232.327,45</b>	<b>R\$ 21.330.823,20</b>	<b>R\$ 21.330.823,20</b>
Receita Prest. Serv.	R\$ 2.680.702,18	R\$ 3.317.812,53	R\$ 7.405.093,29	R\$ 4.225.381,62	R\$ 17.628.989,62	R\$ 17.628.989,62
Receita Locação	R\$ 286.040,74	R\$ 831.340,03	R\$ 577.506,98	R\$ 2.006.945,83	R\$ 3.701.833,58	R\$ 3.701.833,58
<b>(-) DEDUÇÕES DA RECEITA LÍQUIDA</b>	<b>-R\$ 224.591,98</b>	<b>-R\$ 342.696,62</b>	<b>-R\$ 582.643,41</b>	<b>-R\$ 458.077,82</b>	<b>-R\$ 1.608.009,83</b>	<b>-R\$ 1.608.009,83</b>
COFINS / PIS	-R\$ 124.304,40	-R\$ 197.999,11	-R\$ 323.705,30	-R\$ 339.868,92	-R\$ 985.877,73	-R\$ 985.877,73
ISS	-R\$ 74.638,05	-R\$ 133.956,44	-R\$ 258.938,11	-R\$ 113.961,90	-R\$ 581.494,50	-R\$ 581.494,50
(-) Descontos Concedidos	-R\$ 25.649,53	-R\$ 10.741,07	R\$ -	-R\$ 4.247,00	-R\$ 40.637,60	-R\$ 40.637,60
<b>(=) RECEITA OPERACIONAL LÍQUIDA</b>	<b>R\$ 2.742.150,94</b>	<b>R\$ 3.806.455,94</b>	<b>R\$ 7.399.956,86</b>	<b>R\$ 5.774.249,63</b>	<b>R\$ 19.722.813,37</b>	<b>R\$ 19.722.813,37</b>
(-) CUSTO DOS SERV. PRESTADOS	-R\$ 446.872,77	-R\$ 704.069,89	-R\$ 861.634,16	-R\$ 695.022,03	-R\$ 2.707.598,85	-R\$ 2.707.598,85
<b>(=) LUCRO BRUTO</b>	<b>R\$ 2.295.278,17</b>	<b>R\$ 3.111.749,62</b>	<b>R\$ 6.540.317,01</b>	<b>R\$ 5.079.227,60</b>	<b>R\$ 17.015.214,52</b>	<b>R\$ 17.015.214,52</b>
(-) DESPESAS OPERACIONAIS	-R\$ 2.883.188,93	-R\$ 3.004.555,29	-R\$ 3.803.631,66	-R\$ 3.388.809,01	-R\$ 13.080.184,90	-R\$ 13.080.184,90
(-) INSS EMPRESA	-R\$ 150.659,24	-R\$ 210.705,20	-R\$ 405.378,05	-R\$ 316.494,46	-R\$ 1.083.236,94	-R\$ 1.083.236,94
<b>RECEITAS FINANCEIRAS</b>	<b>R\$ 6.495,30</b>	<b>R\$ 9.363,57</b>	<b>R\$ 1.994,31</b>	<b>R\$ 1.355,59</b>	<b>R\$ 19.208,77</b>	<b>R\$ 19.208,77</b>
(+) Juros Recebidos	R\$ 2.381,58	R\$ 9.327,88	R\$ 1.797,13	R\$ 8,00	R\$ 13.514,59	R\$ 13.514,59
(+) Descontos Obtidos	R\$ 4.430,48	R\$ 492,33	R\$ 294,44	R\$ 1.413,70	R\$ 6.630,95	R\$ 6.630,95
(-) COFINS PIS	-R\$ 316,76	-R\$ 456,64	-R\$ 97,26	-R\$ 66,11	-R\$ 936,77	-R\$ 936,77
<b>(=) LUCRO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA</b>	<b>-R\$ 732.074,69</b>	<b>-R\$ 94.147,30</b>	<b>R\$ 2.333.301,61</b>	<b>R\$ 1.375.279,72</b>	<b>R\$ 2.871.001,46</b>	<b>R\$ 2.871.001,46</b>

Fonte: Dados da Empresa

A Tabela 5 apresenta a estrutura da DRE projetada para 2024, iniciando com as receitas operacionais brutas, compostas pela receita de prestação de serviços e receita com locações. As deduções da receita bruta são compostas pelos impostos incidentes sobre os serviços e locações que englobam PIS, COFINS, ISS e os descontos concedidos, resultando na receita operacional líquida.

Os valores relativos aos impostos sobre serviços e locações apresentados correspondem

aos calculados para o regime do Lucro Real.

Após apurar o resultado operacional líquido, subtraem-se o custo dos serviços prestados obtendo assim o lucro bruto. Para apurar o Lucro Antes do Imposto de Renda as deduções a serem realizadas são compostas pelas despesas operacionais, INSS da empresa, adicionado das receitas financeiras e deduzido as despesas financeiras e o PIS e a COFINS aplicado nas receitas financeiras.

#### **4.4.2 PIS/PASEP E COFINS Lucro Real**

Para a arrecadação dos tributos calculados sobre a o faturamento mensal de forma não cumulativa, que são o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), no PIS, a alíquota geralmente é de 1,65%, para o COFINS, é de 7,6%. No entanto, essas alíquotas podem ser menores, de acordo com a atividade do negócio, correspondendo a 0,65% no PIS e 3% para COFINS.

As alíquotas para os cálculos de PIS e COFINS são determinadas pelas leis 10.637/2002 art. 2º para o PIS e o art. 2º da lei 10.833/2003 para a COFINS. O regime não cumulativo do PIS e do COFINS consiste em deduzir, dos débitos apurados de cada contribuição, os respectivos créditos admitidos na legislação (BRASIL, 2003).

No entanto a Lei 10.833/2003 (art. 10, c/c art. 15, V) prescreve que “permanecem sujeitas ao regime cumulativo do PIS/COFINS as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil.” (BRASIL, 2003).

Com base no artigo 10, c/c art. 15, V da lei 10.833/2003, a empresa realiza os cálculos dos impostos do PIS e da COFINS de forma segregada, onde as receitas oriundas da prestação de serviços são tributadas pelo regime cumulativo pelas alíquotas de 0,65% no PIS e 3,0% para a COFINS, e pelo regime não cumulativo nas receitas com locações de máquinas e equipamentos os percentuais das alíquotas são de 1,65% para PIS e 7,6% COFINS respectivamente.

Desta forma a Tabela 6, demonstra os cálculos do PIS e COFINS projetados para 2024 com base no faturamento anual.

**Tabela 6 - Apuração PIS e COFINS Lucro Real**

	Receita	COFINS		PIS	
		Alíquota	Imposto Devido	Alíquota	Imposto Devido
Receita de Prestação de Serviços	R\$ 17.628.989,62	3,00%	R\$ 528.869,69	0,65%	R\$ 114.588,43
Receita de Locações	R\$ 3.701.833,58	7,60%	R\$ 281.339,35	1,65%	R\$ 61.080,25
Receitas Financeiras	R\$ 20.145,54	4,00%	R\$ 805,82	0,65%	R\$ 130,95
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 21.350.968,74</b>		<b>R\$ 811.014,86</b>		<b>R\$ 175.799,63</b>

Fonte: Dados da Empresa

A Tabela 6 apresenta os valores encontrados para os impostos da COFINS e do PIS, com base no faturamento anual, como a empresa realizara os cálculos de forma segregada, serão aplicadas as alíquotas de 3% e 0,65%, respectivamente nas receitas da prestação de serviços e 7,6% e 1,65% nas receitas com locações.

As receitas financeiras foram tributadas em 4% para a COFINS e 0,65% para o PIS. A base de cálculo para as receitas de prestação de serviços foi de R\$ 17.628.989,62 e para as locações foi de R\$ 3.701.833,58. Já a base de cálculo das receitas financeiras foi de R\$ 20.145,54, a soma todas as receitas anuais da empresa apresentarão o valor de R\$ 21.350.968,74 totalizando os impostos em R\$ 811.014,86 para a COFINS e R\$ 175.799,63 para o PIS.

#### 4.4.3 IRPJ e CSLL Lucro Real

Logo após ao resultado do Lucro Antes do Imposto de Renda, no regime do Lucro Real temos as adições e exclusões previstas no (Decreto Lei 1.598/1977, artigo 6º, § 2º e 3º). Para a apuração do IRPJ sua base de cálculo é obtida através do LALUR, sendo possível chegar ao valor do Lucro Real do período. No entanto de acordo com a DRE projetada para 2024, a empresa nas adições e exclusões, teve somente as adições de doações não dedutíveis, assim chegamos ao Lucro Antes das Compensações.

Levando-se em consideração que se as empresas tributadas pelo Lucro Real, apresentarem prejuízo fiscal em algum trimestre, pode ser realizado uma compensação de 30% do lucro, nos prejuízos anteriores de acordo com Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º. É preciso pontuar que nos dois primeiros trimestres projetados para 2024, a empresa apresentara prejuízo contábil no valor total de R\$ 820.179,49 que serão compensados no 3º e 4º trimestres.

Assim, as Tabela 7 demonstra a apuração dos cálculos, do IRPJ e CSLL com base no Lucro Real Trimestral para o ano de 2024.

**Tabela 7 - Apuração do IRPJ e CSLL Lucro Real**

	1º Trim	2º Trim	3º Trim	4º Trim	TRIMESTRAL	ANUAL
<b>RESULTADO ANTES DO IRPJ e CSLL</b>	-R\$ 732.074,69	-R\$ 94.147,30	R\$ 2.333.301,61	R\$ 1.375.279,72	R\$ 2.871.001,46	R\$ 2.871.001,46
<b>(+) ADIÇÕES</b>	R\$ 3.021,25	R\$ 3.021,25	R\$ 3.021,25	R\$ 3.021,25	R\$ 12.085,00	R\$ 12.085,00
Doações não dedutíveis	R\$ 3.021,25	R\$ 3.021,25	R\$ 3.021,25	R\$ 3.021,25	R\$ 12.085,00	R\$ 12.085,00
<b>(-) EXCLUSOES</b>	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
<b>(=) LUCRO ANTES DAS COMPENSAÇÕES</b>	-R\$ 729.053,44	-R\$ 91.126,05	R\$ 2.336.322,86	R\$ 1.378.300,97	R\$ 2.883.086,46	R\$ 2.883.086,46
<b>(-) COMPENSAÇÕES</b>			-R\$ 700.896,86	-R\$ 119.282,63	R\$ -	R\$ -
<b>(=) LUCRO REAL / BASE DE CÁLCULO</b>	-R\$ 729.053,44	-R\$ 91.126,05	R\$ 1.635.426,00	R\$ 1.259.018,34	R\$ 2.883.086,46	R\$ 2.883.086,46
<b>COMPARATIVO ENTRE REGIMES</b>	<b>1º Trim</b>	<b>2º Trim</b>	<b>3º Trim</b>	<b>4º Trim</b>	<b>TRIMESTRAL</b>	<b>ANUAL</b>
IRPJ	R\$ -	R\$ -	R\$ 245.313,90	R\$ 188.852,75	R\$ 434.166,65	R\$ 432.462,97
ADIR	R\$ -	R\$ -	R\$ 157.542,60	R\$ 119.901,83	R\$ 277.444,43	R\$ 264.308,65
CSLL	R\$ -	R\$ -	R\$ 147.188,34	R\$ 113.311,65	R\$ 260.499,99	R\$ 259.477,78
IRPJ + ADIR + CSLL	R\$ -	R\$ -	R\$ 550.044,84	R\$ 422.066,23	R\$ 972.111,08	R\$ 956.249,40
<b>TOTAL</b>	R\$ -	R\$ -	R\$ 550.044,84	R\$ 422.066,23	R\$ 972.111,08	R\$ 956.249,40

Fonte: Dados da Empresa

Ao analisar as demonstrações contábeis da empresa referente ao ano de 2024, a empresa apresentou cálculos de IRPJ e CSLL nos dois últimos trimestres. Os impostos foram calculados através do lucro contábil encontrado após as adições das doações não dedutíveis e deduzido das compensações dos trimestres anteriores, para chegar ao lucro real/base de cálculo. De acordo com o art. 3º, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, estabelece a alíquota de 15% sobre o lucro real apurado, cujo valor total projetado para o ano de 2024 será de R\$ 2.883.086,46.

No terceiro trimestre a base de cálculo do IRPJ foi R\$ 1.635.426,00, e no quarto trimestre foi R\$ 1.259.018,34, em ambos os trimestres além dos 15%, também teve a incidência do adicional de imposto de renda de 10%, pois ultrapassou o valor de R\$ 60.000,00 em cada trimestre (BRASIL, 1995).

O valor a ser recolhido pela empresa de IRPJ encontrado pela soma os 15% mais o valor do adicional, nos trimestres foi R\$ 402.856,50 terceiro trimestre, e R\$ 308.754,58 no quarto trimestre totalizando em 2024 R\$ 711.611,08.

Assim como o IRPJ a CSLL também é calculada sobre o valor encontrado no lucro real/base de cálculo, no entanto a alíquota a ser aplicada e de 9%, conforme art. 33º, da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988 (BRASIL, 1988).

O total do tributo a ser recolhido foi R\$ R\$ 147.188,34 no terceiro trimestre e R\$ 113.311,65, no quarto trimestre, totalizando a previsão para 2024 em R\$ 260.499,99.

A Tabela 7 apresentou os dados trimestrais da empresa, demonstrando por meio dessa apuração, que devido a variação entre prejuízos e lucros trimestrais, reflete no valor do lucro real trimestral dos dois últimos trimestres, resultando diretamente no imposto a recolher nos períodos em que apresentou lucro.

#### 4.4.4 Comparativo entre Lucro Real Anual e Trimestral

A apuração do Lucro Real pode acontecer trimestral ou anualmente assim com base na

apuração dos impostos a Tabela 8 demonstra os totais dos valores calculados, sobre o Lucro Real Trimestral e sobre o Lucro Real Anual para o ano de 2024, a fim de facilitar a análise do regime tributário menos oneroso para a empresa.

**Tabela 8 - Comparativo Lucro Real Anual e Trimestral**

<b>IMPOSTOS</b>	<b>TRIMESTRAL</b>	<b>ANUAL</b>
IRPJ	R\$ 434.166,65	R\$ 432.462,97
ADIR	R\$ 277.444,43	R\$ 264.308,65
CSLL	R\$ 260.499,49	R\$ 259.477,78
IRPJ + ADIR + CSLL	R\$ 972.110,57	R\$ 956.249,40

**Fonte:** Dados da Pesquisa

A Tabela 8 apresenta os cálculos dos tributos IRPJ e CSLL para o exercício contábil de 2024. Os valores apresentados para o Imposto de renda demonstram que se apurados trimestralmente o valor foi R\$ 711.611,08 e se anualmente R\$ 696.771,62.

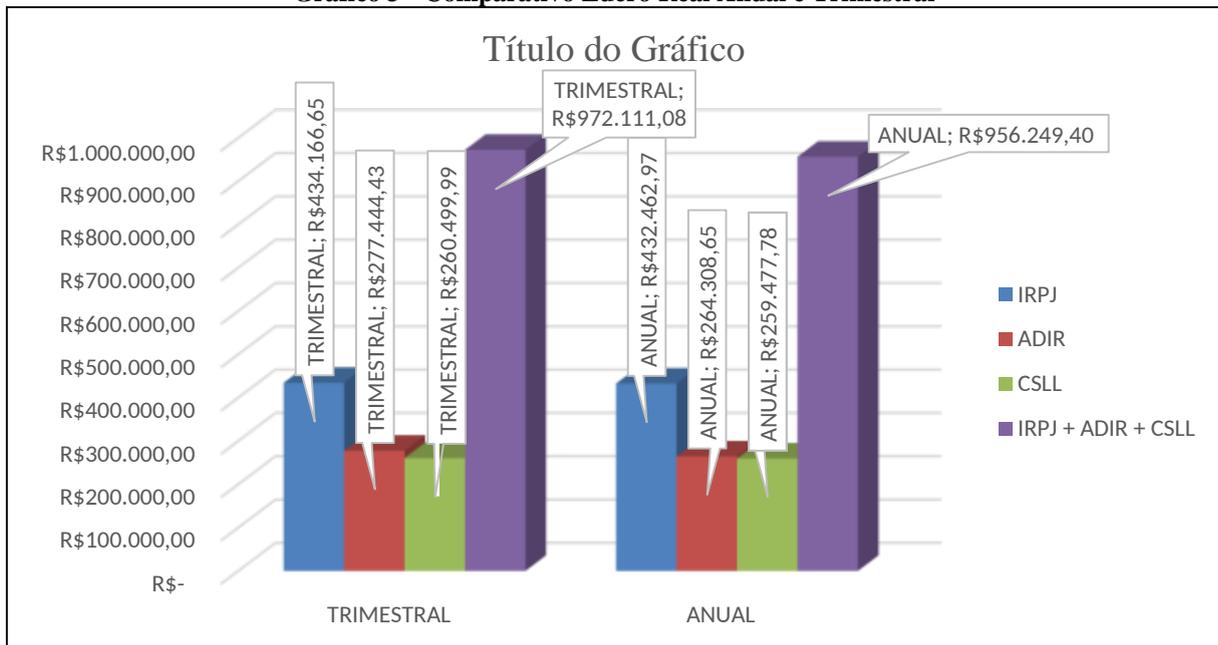
Percebe-se uma diferença entre os regimes, essa diferença ocorre, pela incidência do adicional de imposto de renda e os valores das compensações. No anual a base de cálculo é R\$ 2.643.086,46, já no trimestral R\$ 2.774.444,34 diferença entre os regimes é de R\$ 131.357,88 que aplicada a alíquota do adicional de 10% resulta em R\$ 13.135,78.

A limitação das compensações a 30%, tem impacto direto na base de cálculo do IRPJ normal, a soma dos trimestres foi R\$ 2.894.444,34 e para o anual R\$ 2.883.086,46 resultando numa diferença na base de cálculo de R\$ 11.357,88 que ao ser aplicada alíquota de 15% gera o valor de R\$ 1.703,82. A soma das diferenças entre os regimes de tributação foi R\$ 14.839,47.

Para a CSLL foram utilizadas as mesmas bases de cálculo aplicadas a alíquota de 9%, resultando em R\$ 259.477,78 na apuração anual e R\$ 260.499,49 na opção trimestral. A diferença entre os regimes de apuração foi R\$ 1.021,71. A diferença total entre os regimes foi R\$ 15.861,18.

No entanto após a apresentação dos valores a serem recolhidos pela empresa a opção mais vantajosa é a anual em relação a trimestral, se a empresa optar pelo recolhimento trimestral, e seus resultados apresentarem desequilíbrios durante o ano, pela opção trimestral não será vantajoso, de acordo com os valores apresentados.

O Gráfico 3 apresenta os valores dos tributos IRPJ e CSLL em relação a apuração do lucro trimestral e anual.

**Gráfico 3 - Comparativo Lucro Real Anual e Trimestral**

Fonte: Dados da Empresa.

O Gráfico 3 possibilita a percepção dos valores apurados em relação ao IRPJ, o adicional de IRPJ e CSLL, o valor que cada um representa no total dos tributos a serem arrecadados de acordo com o regime de tributação.

#### 4.5 COMPARATIVO ENTRE OS REGIMES

Após realizar as apurações dos impostos referentes às tributações do Lucro Presumido, Lucro Real Trimestral e Anual, a Tabela 9 a seguir demonstra os valores de cada imposto em relação as opções de tributação disponíveis para a empresa.

**Tabela 9 - Comparativo entre os regimes tributários**

Imposto	Presumido	Real Trimestral	Real Anual
IRPJ	R\$ 1.026.901,34	R\$ 434.166,65	R\$ 432.462,97
ADIR	R\$ 660.600,90	R\$ 277.444,43	R\$ 264.308,65
CSLL	R\$ 616.140,81	R\$ 260.499,99	R\$ 259.477,78
COFINS	R\$ 639.924,70	R\$ 811.014,86	R\$ 811.014,86
PIS	R\$ 138.650,35	R\$ 175.799,63	R\$ 175.799,63
INSS	R\$ 1.083.236,94	R\$ 1.083.236,94	R\$ 1.083.236,94
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 4.165.455,03</b>	<b>R\$ 3.042.162,51</b>	<b>R\$ 3.026.300,83</b>

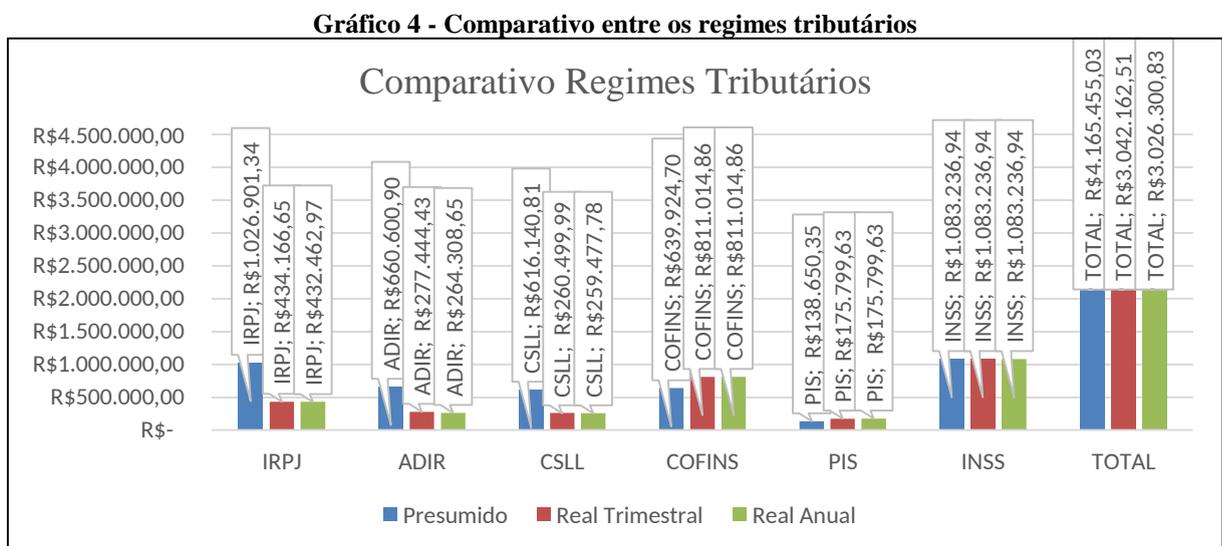
Fonte: Dados da Empresa.

A Tabela 9 evidencia que o Lucro Presumido é o que mais onera o caixa da empresa

com a arrecadação dos tributos em R\$ 4.165.455,03, seguido pelo Lucro Real Trimestral que foi R\$ 3.042.162,51. Já o Lucro Real anual resultou em R\$ 3.026.300,83, sendo a opção menos onerosa.

Levando-se em consideração os valores apresentados é possível constatar que para o ano de 2024, a melhor alternativa de tributação será o Lucro Real anual que apresentou uma diferença menor em relação a trimestral de R\$ 15.861,18.

O Gráfico 4 apresenta os valores dos tributos em relação aos regimes de tributação disponíveis.



**Fonte:** Dados da Empresa.

O Gráfico 4 possibilita a percepção dos valores de cada um dos tributos estudados, em relação as formas de tributação disponíveis para a empresa. O Lucro presumido apresentou valores menores no PIS e na COFINS, no entanto o IRPJ acrescido do adicional e a CSLL demonstram que não é a forma de tributação menos onerosa.

Já entre as opções do Lucro Real os valores do PIS e da COFINS se mantiveram, mas como os resultados apresentarem desequilíbrios durante o ano, o IRPJ e o adicional têm valores diferentes entre as formas de apuração evidenciando que o Lucro anual é o menos oneroso para a empresa.

#### 4.6 ANÁLISE DOS CENÁRIOS DE TRIBUTAÇÃO

Apresenta-se neste tópico a projeção de diferentes cenários, aqui são feitas simulações sobre possíveis variações no faturamento da empresa. As decisões no planejamento tributário

serão distintas de acordo com as projeções propostas para o ano de 2024, sendo estabelecidos cenários otimistas de 25% e 50% de aumento na receita bruta e cenários pessimistas com redução de faturamento com percentuais iguais à otimista de 25% e 50%.

Os cálculos aplicados com base na projeção de faturamento da empresa para o ano de 2024, projetando os valores dos impostos a serem recolhidos nos regimes de tributação do Lucro Presumido, Lucro Real Anual e Lucro Real Trimestral.

Os impostos que compõe os valores a serem recolhidos anualmente de acordo com o regime de tributação são o IRPJ e o adicional de IR, CSLL, COFINS PIS e INSS Patronal.

Para elaboração dos cenários, considerou-se que a proporção de aumento ou redução no faturamento da empresa reflete diretamente na folha já que para a realização de novas obras, são necessários realizar contratações de colaboradores para execução das obras.

A Tabela 10 demonstra os valores em sua totalidade nas opções de regime de tributação disponíveis para a empresa para o exercício contábil de 2024.

**Tabela 10 - Cenários de Tributação**

	<b>Pessimista</b>	<b>Pessimista</b>	<b>Faturamento 2024</b>	<b>Otimista</b>	<b>Otimista</b>
	-50%	-25%	0%	25%	50%
<b>Faturamento</b>	R\$ 10.665.412	R\$ 15.998.117	R\$ 21.330.823	R\$ 26.663.529	R\$ 31.996.235
<b>Lucro Presumido</b>	R\$ 2.086.868	R\$ 3.126.161	R\$ 4.165.455	R\$ 5.204.749	R\$ 6.244.043
<b>Lucro Real Trimestral</b>	R\$ 1.514.328	R\$ 2.279.406	R\$ 3.044.483	R\$ 3.809.560	R\$ 4.574.638
<b>Lucro Real Anual</b>	R\$ 1.500.398	R\$ 2.264.509	R\$ 3.028.621	R\$ 3.792.733	R\$ 4.556.845

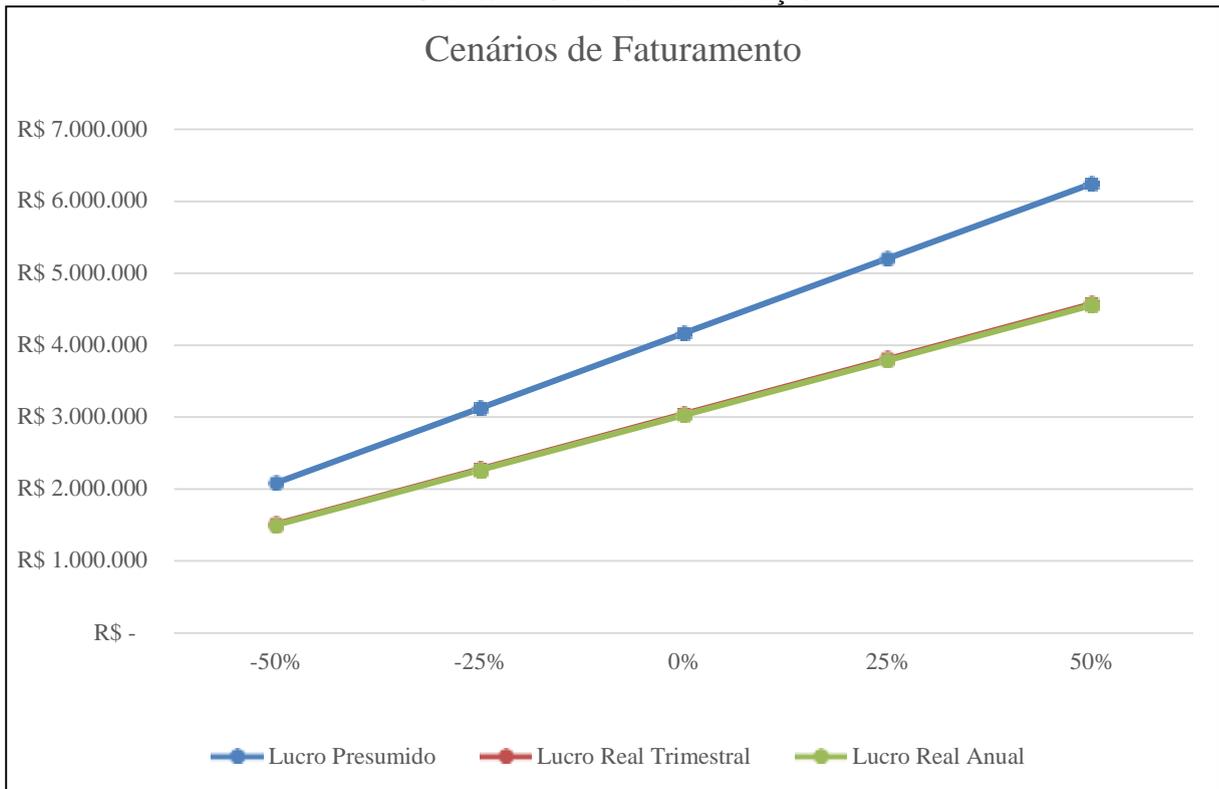
**Fonte:** Dados da Empresa.

A Tabela 10 projeta os valores dos impostos pelas formas de tributação que a empresa pode se enquadrar, sendo elas: Lucro Presumido e Lucro Real Trimestral ou Anual. No entanto a tabela 5, demonstrações do resultado do exercício (DRE), demonstra que o faturamento da empresa é instável.

É preciso pontuar que caso os faturamentos seguirem as mesmas características, o comparativo dos diferentes cenários projetados usado como ferramenta para tomada de decisão sobre qual regime deve ser adotado para 2024, apresenta em todos os cenários que o Lucro Real Anual é o menos oneroso.

Assim, o Gráfico 5, evidência a evolução dos tributos de acordo com o regime de tributação.

Gráfico 5 - Cenários de Tributação



**Fonte:** Dados da Empresa.

O Gráfico 5 evidencia que o Lucro Presumido independente se a empresa diminuir ou aumentar o faturamento se torna inviável para a empresa, assim ela deve optar pela tributação do Lucro Real, a qual mostrou um menor ônus tributário para a empresa.

Vale destacar também que dentre as duas opções no Lucro Real a opção pelo anual apresentou em 2024 uma redução de R\$ 15.861,18, que corresponde a 0,52% em relação ao trimestral. Levando-se em consideração que o percentual não chega a 1% do total dos impostos, justifica a posição das linhas de evolução dos valores dos impostos de acordo com cenários de faturamento.

#### 4.7 SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES

O presente trabalho de conclusão de curso teve o objetivo de identificar o melhor regime de tributação e se a opção pela desoneração da folha de pagamento, são as menos onerosas para a empresa.

A primeira sugestão a ser destacada para a empresa é não aderir a desoneração da folha de pagamento pois a opção pela CPRB, demonstrou ser mais onerosa em relação a base de cálculo da folha.

Já em relação aos tributos calculados sobre o faturamento, a sugestão e recomendação é a empresa fazer o recolhimento dos impostos sobre o Lucro Real anual, pois diferentemente do atual recolhimento realizado pela empresa, que é sobre o Lucro Real trimestral, a modalidade anual, apresentou uma leve redução na arrecadação dos impostos projetados para 2024.

É de fundamental importância destacar que se a empresa alternar nos trimestres entre prejuízo e lucro, a opção do regime anual é mais vantajosa devido a redução do adicional do IRPJ que no ano é R\$ 240.0000,00. Vale destacar que no trimestre em que a empresa apresentar prejuízo no utiliza a redução de IRPJ, assim se apresentar prejuízo em dois trimestres a redução fica limitada a R\$ 120.000,00 no ano.

Recomenda-se por parte dos gestores da empresa, realizar uma projeção de faturamento para o ano seguinte, elaborar junto com o contador um planejamento com base na projeção de faturamento, analisando se a empresa será favorecida ou não se manter o regime tributário atual e se a melhor opção em relação ao recolhimento do INSS Patronal é pela desoneração da folha de pagamento.

Cumprir com as obrigações perante a Receita Federal e manter a escrituração contábil em dia de maneira organizada, serão fundamentais informações para as tomadas de decisões e como uma forma permanente de avaliação do desempenho das atividades da empresa.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Realizar um planejamento e obter conhecimento do Sistema Tributário Nacional, permite aos empresários ter cada vez mais entendimento sobre as formas de tributação existentes e suas particularidades. Diante das informações geradas pela contabilidade, com base nas regulamentações impostas pela Receita Federal o planejamento tributário pode servir como ferramenta fundamental para o desenvolvimento das empresas, visando a redução da carga tributária por meio de alternativas legais.

O presente trabalho buscou realizar o planejamento tributário em uma empresa do ramo de prestação de serviços em montagem de estruturas metálicas, com o objetivo de identificar o regime tributário que gera o menor ônus para a empresa, com base nos resultados projetados para o ano de 2024 baseado nos regimes do Lucro Real trimestral, anual e Lucro Presumido.

Ao fazer uma análise nos dados apresentados pela empresa através dos relatórios contábeis, calculou-se projeções dos valores devidos para o ano de 2024, dos impostos IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e Desoneração da Folha de Pagamento, permitindo verificar quais a modalidade geram menor ônus tributário.

Com base nas informações disponibilizadas pelos relatórios contábeis, os objetivos do estudo foram atingidos. Baseado nos cálculos apurados foi possível identificar que o regime do Lucro Real Anual é a melhor opção para empresa, já em relação a opção para o cálculo do INSS Patronal, não é pela CPRB o qual a empresa tributou em 2022, e sim pela base de cálculo da folha de pagamento a qual a empresa deverá optar para o ano de 2024, o qual foi feito projeções.

Os resultados apontam que com a adesão ao regime de tributação do Lucro Real a carga tributária anual que desembolsará no ano de 2024, com a projeção de aumento no faturamento de 50%, entre a modalidade menos onerosas, a trimestral será de R\$ 4.574.637,64; enquanto na modalidade anual R\$ 4.556.845,12; indicando uma diferença entre o regime do Lucro Real trimestral e do Lucro Real anual de R\$ 17.592.52.

Portanto, o estudo indicou que em 2024 a empresa opte pelo regime do Lucro Real Anual. Recomenda-se ainda que os gestores juntamente com o contador mantenham o acompanhamento e análise dos fatores que influenciam na tributação da empresa, a fim de identificar a alternativa menos onerosa na projeção do ano seguinte, podendo variar de acordo com o faturamento da empresa.

Através do planejamento tributário é possível identificar qual a melhor opção de tributação para empresa, reduzindo despesas com impostos de forma legal, baseada nas

normativas da Receita Federal.

Dado o exposto cabe aos gestores da empresa, buscar a cada período, um novo planejamento tributário, para definir qual regime deve ser adotado a cada novo período, reduzindo as despesas com impostos, gerando maior lucratividade nas operações dentro do exercício contábil.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE, Euridice S. Mamede de. **Contabilidade Tributária: um enfoque prático nas áreas federal, estadual e municipal**. 2. ed. São Paulo: Ditora Atlas S.A., 2015.

BRASIL. **LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996**. 1996. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9430compilada.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430compilada.htm). Acesso em: 07 jun. 2023.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), [...] e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10637compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637compilado.htm). Acesso em: 04 jun. 23.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2003/L10.833compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833compilado.htm). Acesso em: 04 jun. 23.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Art. 3. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/topicos/11670757/artigo-3-da-lei-n-9249-de-26-de-dezembro-de-1995#:~:text=Dezembro%20de%201995-,Lei%20n%C2%BA%209.249%20de%2026%20de%20Dezembro%20de%201995,%C3%A9%20de%20quinze%20por%20cento>. Acesso em: 06 jun. 23.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 7689, de 15 de dezembro de 1988**. Art. 33. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7689.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm). Acesso em: 06 de jun.. 23.

CORREIA, Henrique L.. **Gestão de Serviços: lucratividade por meio de operação e de satisfação dos clientes**. São Paulo: Atlas S.A, 2012.

CREPALDI, Silvio. **Contabilidade fiscal e tributária: teoria e pratica**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CREPALDI, Silvio. **Planejamento Tributário: teoria e pratica**. 4. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

CREPALDI, Silvio. **Planejamento Tributário: teoria e pratica**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

DOMINGUES, Gabriela Cristina Pereira. **A importância do planejamento tributário nas pequenas empresas não optantes pelo simples nacional J**. 2013. 15 f. (Periódico) - Curso de O Ciências Contábeis, Univás, Pouso Alegre/Mg, 2013.

FARIA, Ramon Alberto Cunha de. **Contabilidade tributária**. Porto Alegre: Sagah, 2016

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 16. ed. São Paulo: Editora Atlas

Ltda., 2017.

FITZSIMMONS, James A. **Administração de Serviços**: operações, estratégia e tecnologia da informação. 7. ed. São Paulo: Amgh Ltda, 2014.

IOBONLINE. **DESONERAÇÃO DA FOLHA DE PAGAMENTO**. Disponível em: <https://www.iobonline.com.br/pages/coreonline/integracao/modulos.jsf>. Acesso em: 10 abr. 2023.

KLEVESTON, Olavo Luiz. **Modelo de referência para gerenciamento de empresas de serviços de montagem mecânica**. 2016. 86 f. Dissertação (Doutorado) - Curso de Programa de Pós-Graduação em Projeto e Processos de Fabricação, Universidade de Passo Fundo, Passo Fundo, 2016

LOZADA, Gisele. **Administração de Produtos e Serviços**. Porto Alegre: Sagah, 2016.

MELLO, Carlos Henrique Pereira. **Gestão do processo de desenvolvimento de serviços**. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2010.

NORMASLEGAIS.COM.BR/LEGISLACAO/TRIBUTARIO/DL1598.HTM.. BRASÍLIA, DF, 27 dez. 1977.

OLIVEIRA, Luís Martins de. **Manual de Contabilidade Tributária**. 14. ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2015.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. 4. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

PADOVEZE, Clovis Luís. **Custo e Preços de Serviços**: logística, hospitais, transporte, hotelaria, mão de obra, serviços em geral. São Paulo: Atlas S.A, 2013.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade e gestão tributária**: teoria, prática e ensino. São Paulo: Cengage,, 2017

PALADINI, Edson Pacheco. **Gestão e avaliação da qualidade em serviços para organizações competitivas**: estratégias básicas e o cliente misterioso. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2013.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária**. 10. ed. Rio de Janeiro: Editora Atlas Ltda., 2021.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária**. Rio de Janeiro: Editora Atlas Ltda., 2023.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária**. 9. ed. São Paulo: Editora Atlas Ltda., 2017.

PLANALTO.GOV.BR. **LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006**. 2006. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp123.htm). Acesso em: 07 abr. 2023.

REZENDE, Amaury José. **Contabilidade tributária**: entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas. São Paulo: Editora Atlas Ltda, 2010.

RIBEIRO, Osni Moura. **Introdução À Contabilidade Tributária**. 2. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.

ROESCH, Sylvia Maria Azevedo. **Projetos de Estágio e de Pesquisa em Administração**. 3. ed. Projetos de Estágio e de Pesquisa em Administração: Editora Atlas S.A., 2013.

SOUSA, Edmilson Patrocínio de. **Contabilidade tributária**: aspectos práticos e conceituais. São Paulo: Atlas S.A, 2018.

TOLETO, José Carlos de... [et al.] **Qualidade - Gestão e Métodos**. Rio de Janeiro: Ltc, 2017.

WEILER, Lidiane Inês Weiler Planejamento. **Planejamento tributário**: estudo de caso de uma indústria madeireira. 2021. 86 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2021.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)>. Acesso em: 26 março 2023.