

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

GIOVANA FÁTIMA MALDANER

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: Um Estudo de Caso Sobre a Tributação de uma
Empresa do Ramo de Pedras Preciosas**

SOLEDADE

2023

GIOVANA FÁTIMA MALDANER

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: Um Estudo de Caso Sobre a Tributação de uma
Empresa do Ramo de Pedras Preciosas**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Universidade de Passo Fundo, campus Soledade, como parte dos requisitos para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Me. Juliano Giongo

SOLEDADE

2023

GIOVANA FÁTIMA MALDANER

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: Um Estudo de Caso Sobre a Tributação de uma
Empresa do Ramo de Pedras Preciosas**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado em 06 de dezembro 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 Soledade, pela Banca Examinadora formada pelos professores:

Prof. Me. Juliano Giongo
UPF - Orientador

Prof. Jorge dos Santos Aravites
UPF

Prof. Dr. Fabiano Lima Webber
UPF

SOLEDADE

2023

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, pois sem ele nada disso seria possível. Foram 4 anos de muita dedicação, aprendizagem e conquistas. Hoje posso dizer com orgulho que consegui conquistar o meu maior sonho e que esse é só o começo.

Agradeço a minha família, que estiveram comigo nessa jornada.

Agradeço a minha mãe Gelsi e meu pai Vilmar, que desde a infância me incentivaram estudar e que sempre estiveram ao meu lado independente da situação, hoje essa vitória é nossa.

Ao meu namorado Micael, pelo apoio, incentivo e paciência. Por dividir comigo os momentos de angústia e segurar minha mão durante todos os momentos.

Aos meus colegas de turma, os quais dividimos nossas angústias, felicidades e conquistas. Em especial as colegas Andrieli, Laura e Gabriela, as quais se tornaram amigas e confidentes dentro e fora da Universidade.

Aos meus amigos, que estiveram comigo durante essa jornada e que sempre vibraram a cada conquista alcançada. Em especial, a amiga e comadre Bruna, que me acompanhou desde o início da graduação, foi paciente e me aconselhou da melhor maneira possível e hoje vibra comigo por essa conquista.

Ao meu orientador Prof. Me. Juliano Giongo, pela paciência, dedicação, disponibilidade de esclarecer dúvidas e excelência ao transmitir seus conhecimentos. E aos demais professores que tive a oportunidade de ser aluna e usufruir de tanta sabedoria.

À Universidade de Passo Fundo e a equipe do campus Soledade, que sempre estiveram dispostos a ajudar e atender as necessidades durante o período de graduação.

A todos que de alguma forma me ajudaram a acreditar que tudo isso seria possível.

Muito obrigada!

RESUMO

MALDANER, Giovana Fátima. **Planejamento Tributário**: Um estudo de caso sobre a tributação de uma empresa do ramo de pedras preciosas. Soledade, 2023. Trabalho de Conclusão de Curso (Curso de Ciências Contábeis). UPF, 2023.

O planejamento tributário destaca-se como uma forma legal de redução de tributos. O presente trabalho buscou analisar e comparar os regimes de tributação de simples nacional, lucro presumido e lucro real para uma empresa que atua no ramo de pedras preciosas e acessórios, exercendo atuação comercial e industrial no município de Soledade, visando identificar o regime de tributação menos oneroso para a empresa. Para atender aos objetivos da pesquisa, foi realizada uma pesquisa teórica em relação ao planejamento tributário, as formas de tributação e tributos decorrentes destas. Baseando-se em informações disponibilizadas pela empresa, foi elaborado um estudo de caso com abordagem descritiva e análise qualitativa e quantitativa, com o intuito de avaliar as diferenças entre os regimes tributários. Após análise e realização dos cálculos devidos, os resultados indicaram que a opção pelo simples nacional é a mais vantajosa para a empresa em estudo, pois enquanto nesta modalidade a carga tributária anual desembolsada em 2022 foi de R\$ 528.570,26, a modalidade do lucro presumido seria de R\$ 753.720,81 representando uma diferença de R\$ 255.150,55, já no lucro real R\$ 1.447.485,03 representando uma diferença de R\$ 918.914,77.

Palavras-chaves: Planejamento Tributário, Contabilidade Tributária, Regimes tributários, Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO	11
1.2	IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA	12
1.3	OBJETIVOS	14
1.3.1	Objetivo Geral.....	14
1.3.2	Objetivos Específicos	14
2	REFERENCIAL TEÓRICO.....	15
2.1	CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA	15
2.1.2	Sistema Tributário Nacional	16
2.1.3	Reforma Tributária.....	17
2.2	ESTRUTURA BÁSICA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO.....	19
2.2.1	Conceito de tributo.....	19
2.3	ESPÉCIES DE TRIBUTO.....	20
2.3.1	<i>Impostos.....</i>	21
2.3.2	<i>Taxas.....</i>	21
2.3.3	<i>Contribuição de melhoria.....</i>	22
2.3.4	<i>Contribuição social.....</i>	23
2.4	TRIBUTOS VINCULADOS E NÃO VINCULADOS.....	23
2.5	ELEMENTOS FUNDAMENTAIS DOS TRIBUTOS.....	24
2.5.1	Fato gerador.....	24
2.5.2	Contribuinte de fato e contribuinte responsável.....	24
2.5.3	Base de Cálculo.....	25
2.5.4	Alíquota.....	25
2.6	PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.....	26
2.7	REGIMES DE TRIBUTAÇÃO.....	26
2.7.1	Simplex Nacional.....	27
2.7.1.1	<i>Introdução e regulamentação.....</i>	27
2.7.1.2	<i>Vedação ao ingresso do Simplex Nacional.....</i>	29
2.7.1.3	<i>Cálculo.....</i>	30
2.7.1.4	<i>Escrituração Fiscal.....</i>	30
2.7.1.5	<i>Exclusão do Simplex Nacional.....</i>	31

2.7.2	Lucro Presumido.....	32
2.7.2.1	<i>Conceito.....</i>	32
2.7.2.2	<i>Cálculo.....</i>	33
2.7.2.3	<i>Obrigações acessórias.....</i>	34
2.7.2.4	<i>Imposto de Renda Pessoa Jurídica.....</i>	35
2.7.2.5	<i>Contribuição Social.....</i>	36
2.7.2.6	<i>PIS e COFINS.....</i>	37
2.7.2.7	<i>Encargos trabalhistas.....</i>	38
2.7.2.8	<i>IRRF.....</i>	38
2.7.3	Lucro Real.....	39
2.7.3.1	<i>Conceito.....</i>	39
2.7.3.2	<i>Pessoas jurídicas obrigadas a adesão.....</i>	39
2.7.3.3	<i>Aspectos Fiscais.....</i>	40
2.7.3.4	<i>Apuração no Lucro Real.....</i>	41
2.7.3.5	<i>Modalidades de pagamento: lucro real por estimativa e lucro presumido.....</i>	41
2.7.3.6	<i>Adições, exclusões e compensações.....</i>	42
2.7.3.7	<i>PIS e COFINS no regime não cumulativo.....</i>	43
3	MÉTODO DE PESQUISA.....	45
3.1	DELINEAMENTO DA PESQUISA.....	45
3.2	PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS.....	46
3.3	ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS.....	47
3.4	POPULAÇÃO E AMOSTRA.....	47
3.5	LIMITAÇÕES DO ESTUDO.....	48
4	APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS.....	49
4.1	IDENTIFICAÇÃO DA EMPRESA.....	49
4.2	APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS.....	49
4.3	COMPARAÇÃO ENTRE AS FORMAS DE TRIBUTAÇÃO.....	63
4.4	SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES.....	64
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	66
	REFERÊNCIAS.....	67

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Detalhamento da definição de tributo	19
Quadro 2 – Definição de atividades e alíquotas	33

LISTA DE TABELAS

Tabela 01 - Cálculo Simples Nacional Faturamento 2022.....	50
Tabela 02 - Cálculo da Alíquota do Simples Nacional e valor devido.....	51
Tabela 03 – Anexo II Indústria.....	52
Tabela 04 – Repartição de tributos pelo anexo II.....	53
Tabela 05 – Cálculo PIS e COFINS Cumulativo.....	54
Tabela 06 - Cálculo IRPJ e CSLL Trimestral Cumulativo.....	55
Tabela 07 - Cálculo Encargos Trabalhistas.....	56
Tabela 08 - Apuração base de ICMS em 2023.....	57
Tabela 09 - Projeção de apuração de ICMS no ano de 2022.....	58
Tabela 10 - Cálculo PIS e COFINS Não Cumulativo.....	60
Tabela 11 - Cálculo IRPJ e CSLL.....	61
Tabela 12 - Comparativo de Tributos 2022.....	64

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 01 – Resumo dos Tributos pelo Lucro Presumido 2022.....	59
Gráfico 02 – Resumo dos tributos no Lucro Real em 2022.....	63

LISTA DE ABREVIATURAS

CGSN	Comitê Gestor do Simples Nacional
CNPJ	Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
DARF	Documento de Arrecadação de Receitas Federais
DAS	Documento de Arrecadação do Simples Nacional
DCTF	Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais
DEFIS	Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais
DIRF	Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte
ECF	Escrituração Contábil Fiscal
EFD	Escrituração Fiscal Digital
EPP	Empresa Pequeno Porte
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IR	Imposto de Renda
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
LC	Lei Complementar
PIS	Programa de Integridade Social
RBT	Receita Bruta
RFB	Receita Federal do Brasil
RIR	Regulamento do Imposto de Renda
SPED	Sistema Público de Escrituração Digital

1. INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

A história da tributação no Brasil, se deu através da necessidade de organização e arrecadação de impostos sobre o comércio vigente da época, o qual destacou-se o imposto sobre importações. À medida que, o recolhimento foi tornando-se mais fluente, o Estado estabeleceu em suas Constituições as convenientes alterações do sistema tributário, como por exemplo, a Constituição de 1934 e 1960, que tinha como objetivo ampliar o sistema de arrecadação das contribuições.

A complexidade do Sistema Tributário da época e atual, aliada ao descontentamento da população, acentuou uma série de adversidades econômicas, refletindo tanto na vida cotidiana, quanto na administração de empresas de diversos setores. É notável o número de empresas que buscam averiguar todas as suas obrigações e assegurar o cumprimento das normas legais e prazos corretos, entretanto, a grande maioria das empresas brasileiras apresentam dificuldades em compreender e aplicar de forma consciente a Legislação Tributária, dessa forma, resultando no maior fechamento de empresas do que a abertura das mesmas.

Conforme o conceito inicial do I Congresso Brasileiro de Contabilidade juntamente com sua diretoria, promovido em 1924, Affonso Sanmartin aprovou definições que afirmavam que, a Contabilidade é uma área da ciência que engloba tanto estudos quanto práticas legais, as quais tem como objetivo a orientação, avaliação e documentação dos atos e fatos da esfera contábil e administrativa. Ademais, tais atividades buscam auxiliar as empresas frente a um cenário de concorrência exacerbada, cumprimento de prazos e alcance de rendimentos e lucros financeiros ao final de cada exercício, para que decisões sejam tomadas, com intuito de evoluir tais resultados em breve.

Baseado em disposições da Lei nº 5.172 de 1966, pode-se definir o Sistema Tributário Nacional como um aglomerado de normas e legislações legais, todas elaboradas com o intuito de promover um padrão igualitário para as empresas nacionais, dessa forma, buscando incentivar empresas e empreendedores regularizarem suas instituições e garantir uma arrecadação que cumpra com os princípios constitucionais tributários e normativas fundamentais.

As empresas brasileiras, seja de grande, médio ou pequeno porte, devem estabelecer seu regime de tributação, de acordo com as possibilidades impostas pela legislação, mas também de acordo com o melhor cenário diante destas possibilidades. A escolha de um regime tributário, se dá através do planejamento tributário, o qual pode promover ganhos financeiros significativos para a empresa, permitindo a redução de forma lícita e preventiva da carga fiscal.

Entre os principais e mais utilizados regimes tributários estabelecidos pela legislação destacam-se existentes destacam-se o Simples Nacional voltado as micro e pequenas empresas, com ressalvas de enquadramento para determinadas atividades; o Lucro Presumido que tem como referência de tributação o verdadeiro lucro empresarial e, por fim, o Lucro Real que tem como referência de tributação a presunção de lucro baseado em percentuais estabelecidos pelo fisco para fins de cálculo de IRPJ e CSLL; e o Lucro Real, normalmente utilizado por grandes empresas, tendo como base de cálculo do IRPJ e CSLL o lucro da empresa, ajustado por adições e exclusões impostos pela legislação fiscal.

Assim, cabe a cada empresa, promover um estudo para definir o melhor regime, tendo em vista seu setor e atividade de trabalho, margem de lucro, gastos com folha de pagamento, observância dos demais impostos que fazem parte da carga tributária e são calculados de forma diferente em cada uma das formas de tributação mencionadas, além de outras particularidades, que são essenciais para esta análise.

1.2 IDENTIFICAÇÃO E JUSTIFICATIVA DO PROBLEMA

O atual cenário tributário coloca o Brasil como um dos países com maior carga tributária do mundo, e, principalmente, como um dos países mais burocráticos no que diz respeito ao cálculo de tributos e as obrigações acessórias impostas pelo fisco, o que reflete diretamente na vida social e econômica da população, pois, em grande parte, este alto custo e complexidade refletem no preço final dos produtos e serviços utilizados pela sociedade.

Com base neste contexto, as empresas que estão no setor empresarial há um período mais elevado e as novas empresas que estão entrando no mercado econômico, tem como principal dificuldade o enquadramento a um regime tributário que seja benéfico e conveniente para sua atividade.

Tendo em vista que, o sistema tributário consiste em um método de financiamento das atividades do Estado em benefício à população, cabe a cada instituição empresarial adotar as práticas necessárias para promover sua contribuição, a fim de evitar o recebimento de multas ou intimações por parte do Fisco, órgão federal que é responsável pela fiscalização de recolhimento de impostos, tanto para pessoas físicas e jurídicas quanto para empresas de níveis diversos. Além disso, é indispensável a análise junto ao contador responsável pela empresa, definir o regime tributário mais eficaz para a entidade, de forma a aliar fatores físicos, econômicos e legislativos para garantir a saúde financeira da empresa conforme os acontecimentos empresariais.

Dessa forma, é uma medida inteligente por parte das empresas, a adoção de um planejamento tributário, que é visto como uma alternativa estratégica a qual irá averiguar todas as informações de mercado, legislações e normas fundamentais para a boa execução e cumprimento de obrigações fiscais mensais. Essa medida pode ser iniciada em conjunto com sócios, administradores e contadores, englobando todas as partes fundamentais de uma empresa, para que seus primeiros resultados sejam visíveis a curto prazo e, assim, refletindo em uma unidade cooperativa e democrática.

O planejamento tributário, representa o estudo completo da gestão do pagamento de tributos empresariais e tem como objetivo principal a legalidade e elisão fiscal. A elisão fiscal se define como um procedimento legal e lícito que, se bem administrado, promove a redução da carga tributária de uma empresa, diminuindo os impactos fiscais e evitando a sonegação de impostos e a evasão fiscal, que consiste na adoção de práticas ilegais para diminuir os pagamentos de impostos.

De acordo com os aspectos mencionados, estas definições tributárias são fundamentais para qualquer empresa, independente de porte ou atividades desenvolvidas. Nesse contexto, no presente trabalho, tem como objetivo efetuar uma pesquisa sobre o regime tributário de uma empresa comercial e industrial, buscando-se resposta para a seguinte questão de pesquisa: Qual a forma de tributação mais vantajosa para uma empresa de pedras preciosas no ano de 2022?

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo geral

Identificar a forma de tributação mais adequada para uma empresa do ramo de pedras preciosas, quando comparados os regimes tributários Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real.

1.3.2 Objetivos Específicos

- Efetuar um estudo bibliográfico apontando os principais aspectos das tributações Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional;
- Projetar a tributação da empresa pelas três formas de tributação com base nos dados de 2022;
- Realizar a comparação da tributação pelos regimes tributários definidos e hierarquizá-los;
- Recomendar a adoção do regime de tributação menos oneroso para a empresa.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA

A Contabilidade exerce um papel extremamente importante dentro das empresas, pois demonstra a situação do patrimônio e seus respectivos resultados, os quais são fundamentais para o desenvolvimento da administração e tomada de decisões.

Segundo Fabretti (2016, p. 36) pode-se considerar que,

O objeto da contabilidade tributária é apurar com exatidão o resultado econômico do exercício social, demonstrando-o de forma clara e sintética, para, em seguida, atender de forma extracontábil às exigências das legislações do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro, determinando a *base de cálculo fiscal* para formação das provisões destinadas ao pagamento desses tributos, as quais serão abatidas do resultado econômico (contábil), para determinação do lucro líquido à disposição dos acionistas, sócios ou titular de firma individual.

Devido as altas taxas de tributação no Brasil, a Contabilidade tributária tornou-se aliada das empresas frente a um cenário complexo e repleto de exigibilidades. De acordo com dados da Receita Federal do Brasil, no ano de 2021 a Carga Tributária Bruta atingiu 32,95%, apresentando um aumento comparado com o ano de 2020 que totalizou 30,91%. Tal indicador foi realizado baseado no Produto Interno Bruto- PIB e na arrecadação tributária nos três níveis de governo. Segundo Fabretti (2016, p. 37) o método da Contabilidade Tributária consiste na combinação de um planejamento tributário concreto, relatórios contábeis sucintos e organização a respeito do controle de receitas e despesas resultantes da atividade econômica.

Além disso, na opinião do autor Ribeiro *et al* (2014, p. 2-3) a Contabilidade Tributária tem ligação direta com a emissão de documentos e informações fiscais e, por meio dessas, realiza o cálculo dos tributos incidentes nas operações de venda e prestações de serviços, promove a apuração do Lucro Real, ajustes no Lucro Líquido, contabilização e cálculo das contribuições sociais, ademais, é responsável por promover e orientar a construção do Planejamento Tributário.

Tendo em vista o cenário atual brasileiro, percebe-se inúmeras mudanças, atualizações e correções de Leis, sendo elas, Leis Ordinárias ou Leis Complementares, em adição os Decretos e outros atos do Poder Executivo que influenciem diretamente na elaboração e cumprimento das obrigações fiscais empresariais. Por isso, faz-se necessário um profissional

que domine os conhecimentos a respeito da legislação tributária e que busque o aperfeiçoamento de seus conhecimentos frequentemente, a fim de, orientar de maneira correta as alterações necessárias e promover um cenário harmônico a respeito das obrigações.

Conforme Oliveira *et al.*, (2014, p. 22),

A redução de custos é a estratégia que mais se ouve ser empregada nos dias atuais, em todo o mundo globalizado. Sem dúvida, para obter o melhor resultado em uma economia instável com altas taxas de tributação como a brasileira, um dos mais significativos instrumentos de que as empresas dispõem, para que possam racionalizar seus custos tributários, sem afrontar as diversas legislações que regem os mais diversificados tributos, é o planejamento tributário, em todas as fases da cadeia de valores do ciclo produtivo e comercial.

Em relação aos métodos da Contabilidade Tributária, é de suma importância a avaliação de um planejamento tributário adequado, o qual deverá seguir as normas da legislação tributária e se basear em relatórios contábeis que demonstrem os resultados exatos da organização, resultando assim, em um estudo consciente, verídico e benéfico à empresa.

2.1.2 Sistema Tributário Nacional

O sistema tributário brasileiro tem por objetivo o recolhimento de tributos, os quais são utilizados para promover ações governamentais que beneficiem a população, entretanto, sua complexidade e elevadas taxas gera um descontentamento por parte da população.

Segundo Oliveira (2013, p. 56),

Sistema tributário é o conjunto estruturado e lógico dos tributos que compõem o ordenamento jurídico, bem como as regras e princípios normativos relativos à matéria tributária. Os conceitos e institutos que o compõem jamais devem ser vistos de forma estática, mesmo porque eles devem ser aplicados em um conjunto dinâmico constituído pela realidade social, sistema econômico e critério de justiça.

De acordo com o Código Tributário Nacional (CTN) art. 2º da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 “o sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais”. Tais leis são consideradas fundamentais para

direcionar a aplicabilidade das normas, prazos legais, aplicação de tributos e limites na esfera econômica, promovendo assim, o cumprimento dos direitos e deveres dos contribuintes.

Segundo Pêgas (2017, p. 06),

A atual Constituição Federal, promulgada em outubro de 1988, trouxe profundas e importantes modificações para o Sistema Tributário Nacional, principalmente em relação à redistribuição dos recursos entre os entes federativos. Houve na época uma exagerada comemoração, principalmente por parte dos municípios, em virtude da chamada **carta de alforria** definida na Carta Magna, que desafogaria os minguados orçamentos municipais, com o redirecionamento de relevante parcela dos tributos arrecadados pela união e pelos estados para as administrações municipais, via transferência constitucional.

Desta forma, exige-se do profissional da Contabilidade o conhecimento e aplicação das normas e princípios contábeis aliada ao cumprimento das normas legislativas, para obedecer e cumprir as obrigações fiscais de forma congruente às exigências governamentais.

2.1.3 Reforma Tributária

Conceitualmente o termo “reforma tributária” expressa uma intenção de mudança a respeito dos tributos de forma positiva e que vise o benefício dos contribuintes. Este é um assunto que vem sendo discutido no cenário atual, sendo assim, está em processo de aprovação nas esferas estadual e federal, mas tem como principal objetivo a amenizar as desigualdades e promover uma ascensão na economia brasileira.

De acordo com o Ministério da Fazenda, a reforma tributária vai implementar dois novos impostos, sendo eles CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços) que abrange a esfera federal e o IBS (Imposto sobre Bens e Serviços) pela esfera estadual e municipal. O CBS e o IS, em primeiro momento, irão substituir os impostos atuais PIS (Programa de Integração Social), a CSLL (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) e o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados). Já no âmbito municipal e estadual, serão substituídos os impostos como ICMS (Imposto sobre circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação) e o ISS (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza).

Ainda conforme a publicação do Ministério da Fazenda realizada em 2023, há estudos que analisam as seguintes perspectivas

Econômica: estima-se que a reforma tributária gerará um crescimento adicional da economia de 12% a 20% em 15 anos. Hoje, esses 12% representariam R\$ 1,2 trilhão a mais no PIB de 2022. Ou seja, se a Reforma tivesse sido aprovada há 15 anos, cada brasileiro teria hoje, em média, mais R\$ 490,00 por mês de renda.

Setorial: mesmo no cenário conservador e considerando a adoção de uma alíquota padrão, sem exceções, todos os setores seriam beneficiados pela Reforma Tributária: agro (+10,6%), indústria (+16,6%) e serviços (+10,1%).

Social: projeta-se que a reforma gerará de 7 a 12 milhões de novos empregos e aumentará o poder de compra de todas as faixas de renda, especialmente dos mais pobres.

Federativa: a passagem da arrecadação da origem para o destino beneficiará os estados e municípios mais pobres da Federação, que passarão a ter mais recursos para atender a seus cidadãos. Considerando os tributos abarcados pela Reforma, a diferença de receitas entre os municípios mais ricos e os mais pobres, que hoje é de 200 vezes, será reduzida para 15 vezes.

Referente a implantação desses novos impostos, há uma estimativa de período de transição de sete anos para alcançar toda a sociedade brasileira, porém para os entes federativos foi divulgado um período de cinquenta anos, mas que será de forma imperceptível para a sociedade (PERGUNTAS E RESPOSTAS, 2023).

Estima-se que o início dessa implantação seja no ano de 2026, de forma gradativa visando seu término no ano de 2033. Portanto, será necessário antes de tudo, a aprovação de Leis Complementares e os demais ajustes necessários para promover uma estrutura sólida e eficiente que aborde grande parte dos objetivos estabelecidos.

Ademais, a Reforma Tributária visa aperfeiçoar outros impostos como o IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano), IPVA (Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores) e o ITCMD (Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação).

Além dessas previsões, o Ministério da Fazenda divulgou hipóteses a respeito das possíveis alíquotas de IBS e CBS

Com base em um conjunto de hipóteses detalhadas na respectiva metodologia, que a alíquota-padrão do IBS e da CBS somados ficará entre 25,45% (cenário factível) e 27% (cenário conservador), já considerando-se os regimes específicos e favorecidos constantes da versão da PEC aprovada pela Câmara dos Deputados em 7 de julho.

Portanto, pode-se concluir que, a Reforma Tributária está em projeto de elaboração, mas com objetivos pré-estabelecidos e que visam uma desburocratização no que diz respeito à apuração de impostos de suma importância no ambiente fiscal, todavia, sua conclusão ainda não está prevista e concreta estabelecida em Lei.

2.2 ESTRUTURA BÁSICA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

O Código Tributário Nacional é o regimento responsável pela estrutura básica do sistema tributário nacional. De acordo Pêgas (2011, p. 36) a Lei nº 5.172/66 da Constituição de 1988, promove a definição de competência tributária de cada ente estatal, limitações constitucionais ao poder de tributar e repartições de receitas, entre outras citáveis.

2.2.1 Conceito de Tributo

De acordo com o CTN, o art 3º (Lei nº. 5.172/66) define tributo como “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Quadro 1 – Detalhamento da definição de tributo

TRIBUTO - CARACTERÍSTICA	EXPLICAÇÃO
Prestação Pecuniária Compulsória	O pagamento do tributo é obrigatório, não sendo possível fugir da sua obrigação. É algo impositivo, não opcional
Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir	O pagamento do tributo só poderá ser feito em R\$ (moeda oficial do Brasil), não podendo, em nenhuma hipótese, ser realizado em bens ou serviços. Admite-se que o tributo seja devido em índices, tipo a UFIR, posteriormente convertidos em R\$.
Que não constitua sanção por ato ilícito	O tributo visa intervir em situações sociais ou econômicas, tributando a renda, o consumo e o patrimônio. Não pode ser considerado punição, sendo cobrado apenas quando o contribuinte emite sinal de capacidade de pagamento. A multa, por outro lado, constitui-se sanção por ato ilícito, sendo cobrada por algum tipo de infração vinculada ao pagamento de tributo. A multa não tem (ou não deveria ter) função arrecadatória, pois visa somente coibir o ato ilícito.
	A lógica é a da representatividade, pois, como a lei é feita pelos representantes do povo, teoricamente, o povo só terá que arcar com os impostos que aceitou pagar. Tal ideia veio do

Instituída em Lei	direito norte-americano, sendo manifestada no brocardo <i>“no taxation without representation”</i> (não haverá cobrança de tributos sem representação). Importante lembrar que há exceção somente para majoração de alíquotas de alguns impostos, mas sua instituição está preservada pelo dispositivo do CTN.
Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada	A cobrança de tributo se vincula à lei e sua compulsoriedade. Assim, a autoridade tributária não tem poder para analisar a situação, verificando se é conveniente, justo ou não cobrar os tributos. Deve vincular a cobrança às demais definições inseridas no conceito de tributo, principalmente a obrigação compulsória de instituição por lei e o pagamento em moeda.

Fonte: Pêgas (2017, p. 30)

O Tributo é compulsório, ele não decorre de negócio jurídico realizado de acordo com a manifestação de vontade das partes, mas de uma relação de soberania do Estado onde todos que praticaram o fato gerador, independente da vontade, ficarão sujeitos ao pagamento de tributos (OLIVEIRA, 2013). Conclui-se ainda, que o tributo abrange subcategorias de impostos, taxas e contribuições, sendo assim, Fabretti (2016, p. 134),

De acordo com os incisos I e II do art. 4o, a natureza jurídica específica do tributo, ou seja, se é imposto, taxa ou contribuição, é determinada por seu fato gerador. Este é a concretização de determinada hipótese prevista na lei que faz nascer (gera) a obrigação de pagar o tributo. Por exemplo: hipótese de incidência: prestar serviços. Prestado o serviço, ou seja, concretizada a hipótese de incidência prevista na lei, segue-se o mandamento: pague Imposto sobre Serviços (ISS).

2.3 ESPÉCIES DE TRIBUTOS

No Brasil, o gênero Tributo é considerado dividido em duas espécies, tributos vinculados e não vinculados.

2.3.1 *Impostos*

De acordo com Fabretti (2016, p, 135) o imposto é aquele instituído por lei e que é devido, independente da atividade estatal e contribuinte, dessa forma, não estará vinculado à nenhuma prestação específica do Estado.

Conforme o CTN, Lei nº 5.172 art 16,

Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Pode-se afirmar que, os impostos são obrigações decorrentes de lei e que envolvem montantes monetários, os quais são pagos por contribuintes ao Estado, este por sua vez, é responsável por garantir a funcionalidade de serviços públicos que irão beneficiar a população em geral, situação a qual enfrenta desafios, mas que é uma referência para a sociedade.

2.3.2 *Taxas*

A taxa pode ser entendida como uma espécie de tributação que permite armazenar as relações e vínculos de atividades com o Estado.

Conforme o artigo 77 do CTN (Lei 5.172), “As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.”

Além disso, o art. nº 78 do CTN, ressalta “Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.”

As taxas não podem apresentar base de cálculo própria de impostos e a sua arrecadação tem como objetivo custear os serviços prestados, bem como, sua fiscalização (CREOALDI, 2019, p. 120).

2.3.3 *Contribuição de Melhoria*

A contribuição de melhoria é considerada uma espécie de tributo que é recolhido por decorrência de atividades que valorizem uma obra imobiliária. Esta modalidade de tributo é prevista por lei ordinária, a qual tem por hipótese de incidência uma atuação estatal indiretamente referida ao seu contribuinte, sendo assim, seu objetivo é promover a valorização decorrente de uma obra pública (CREPALDI, 2019, p. 129).

Adversamente, em virtude do processo burocrático que este imposto impõe, sua cobrança no Brasil raramente acontece, pois, os requisitos mínimos exigidos não são atendidos. Entretanto, em caso de cumprimento dos requisitos iniciais, existe uma divisão de limites, entre global, aquele que indica o valor da obra, e o valor individual a que se refere ao montante da valorização do imóvel referido. Segundo Crepaldi (2019, p. 130),

A instituição e a cobrança da contribuição de melhoria dependem da realização de uma série de atos:

- orçamento sobre o custo gasto para a realização da obra pública;
- definição da área beneficiada;
- memorial descritivo do projeto;
- limite individual.

Quando o ente federativo criar a contribuição de melhoria, deverá, por lei, dar publicidade aos seguintes itens:

- dados da obra (delimitação da área e descrição da obra);
- valor da obra;
- quantum da valorização e do rateio entre os proprietários.

2.3.4 *Contribuição Social*

A contribuição social é uma espécie de tributo que visa assegurar e garantir funções relacionadas ao poder público e a Previdência Social, além disso, garante a concessão de vários benefícios assistenciais.

De acordo com Pêgas (2011, p. 41)

As contribuições sociais são de dois tipos: as destinadas especificamente para atender a seguridade social, instituídas na Constituição Federal, em seu artigo 195 e modificadas na Emenda Constitucional nº 20/98, e as outras contribuições sociais.

O termo seguridade social se faz presente no que diz respeito a contribuição social, pois abrange questões relacionadas ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) como folha de salários e de terceiros, ao Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) de acordo com seu faturamento e receitas e, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

2.4 TRIBUTOS VINCULADOS E NÃO VINCULADOS

A subdivisão entre tributos vinculados e não vinculados, tem como objetivo definir algumas exigências exclusivas para cada tipo de imposto. Sendo assim, o grupo dos impostos vinculados reúne os tributos que têm relação entre a arrecadação e o serviço prestado, ou ainda, a prestação pelo Estado. Como por exemplo, a COFINS que tem vínculo com a destinação do dinheiro arrecadado, o qual deve ser direcionado à seguridade social. Já os tributos não vinculados, como o próprio nome sugere, não possuem vínculo entre a arrecadação e a sua destinação, dessa forma, os tributos são devidos independente de qualquer atividade estatal relacionada ao contribuinte, se encaixa nessa modalidade a classe dos impostos em geral (Pêgas, 2011, p. 38).

2.5 ELEMENTOS FUNDAMENTAIS DOS TRIBUTOS

São considerados elementos fundamentais dos tributos o contribuinte e sua atividade, o fato gerador, a base de cálculo e a alíquota.

2.5.1 Fato gerador

O fato gerador foi definido no CTN Lei nº 5.172 nos artigos 114 e 115,

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fator gerador da obrigação acessória é qualquer situação que,

O fato gerador é a origem de uma obrigação tributária, a qual pode originar uma obrigação principal que é pagar o tributo de fato e uma obrigação acessória que pode ser realizada por uma escrituração de livro fiscal, por exemplo.

2.5.2 Contribuinte de fato e contribuinte responsável

Uma obrigação tributária envolve dois elementos fundamentais para sua elaboração e cumprimento, o contribuinte de fato e o contribuinte responsável. O contribuinte de fato é o sujeito que possui uma relação direta com a situação que envolve um fato gerador, já o contribuinte responsável é aquele que assume a obrigação de pagar o tributo, podendo, em alguns casos, o contribuinte de fato ser também o contribuinte responsável.

De acordo com Oliveira (2015, p. 8),

O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – Contribuinte quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – Responsável quando, sem revestir a condição de contribuinte, tenha obrigação decorrente de disposição expressa em lei.

2.5.3 Base de cálculo

É considerada uma base cálculo o valor no qual será aplicado uma alíquota que originará a apuração do tributo a ser recolhido. Conforme Oliveira (2015, p. 8),

A base de cálculo, conforme a Constituição Federal, deve ser definida em lei complementar, estando sua alteração sujeita aos princípios constitucionais da legalidade (mudança somente por outra lei), da anterioridade (a lei deve estar vigente antes de iniciada a ocorrência do fato gerador) e da irretroatividade (a norma não pode atingir fatos passados).

2.5.4 Alíquota

A alíquota é um percentual, definido por lei, que é aplicada sobre a base de cálculo, determinando assim, o montante de tributo a ser pago.

Em sua definição, Pêgas (2022, p. 34) afirmou que,

As alíquotas podem ser cobradas de duas formas:

- em percentual (ad valorem), como ocorre na maioria dos casos. Exemplos: alíquota da COFINS para empresas tributadas pelo lucro presumido e do ITBI no município do Rio de Janeiro, que é de 3%; ou alíquota máximo do ISS, definida em 5% na Lei Complementar no 116/2003.
- por valor fixo. Exemplos: a CIDE, que é cobrada na venda de gasolina sobre uma quantidade vendida (m³), independentemente do valor da venda; e também alguns casos referentes ao PIS e à COFINS, como a venda de refrigerantes, em que pode-se de cobrar sobre o litro vendido.

2.6 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Na opinião de Ribeiro *et al.* (2014), “entende-se por elisão fiscal o conjunto de procedimentos realizados pela empresa visando à redução da sua carga tributária, aproveitando as lacunas ou brechas existentes na legislação”.

A elisão é realizada através do planejamento tributário, oferecendo para o contribuinte a forma de tributação mais vantajosa possível. Vale ressaltar que a definição de elisão fiscal pode ser considerada um procedimento lícito, onde o planejamento tributário é realizado antes da ocorrência do fato gerador pelo contribuinte a fim de eliminar ou postergar a obrigação tributária. Dessa forma, ele irá agir de forma preventiva, esquivando a ocorrência do fato gerador ou também pode seguir legalmente de forma que possa retardar a hora de sua caracterização. (OLIVEIRA, 2013).

De acordo com Crepaldi (2018, p. 90) “evasão ou sonegação fiscal consiste em utilizar procedimentos que violem diretamente a lei fiscal ou regulamento fiscal por meio ilícitos, para evitar o pagamento de taxas, impostos e outros tributos”. O mesmo autor, ressalta que a evasão é considerada uma fraude onde seus métodos ficam voltados a omissão de informações, declarações falsas, notas fiscais com diferentes valores do que está arquivado na contabilidade, falta de emissão de notas fiscais, entre outras.

Conforme Oliveira *et al.* (2015) evasão e elisão se distinguem no momento em que ocorre o ato ou omissão. A evasão acontece quando o ato é praticado posterior ao fato gerador, já a elisão é quando o ato ou omissão é praticado antes da ocorrência do fato gerador. Sendo assim, essa distinção entre fraude e elisão é consequência de um caráter lícito ou ilícito dos atos praticados.

2.7 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO

No Brasil existem quatro tipos de regimes de tributação, sendo que o lucro arbitrado se trata mais de uma imposição por parte do fisco. Assim, na sequência serão apontadas as características das três principais formas de tributação utilizadas pelas empresas, que são o

Simple Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real, cada qual com suas características básicas e alguns impedimentos estabelecidos pela legislação.

2.7.1 Simple Nacional

2.7.1.1 Introdução e regulamentação

O Simple Nacional é um regime que permite a arrecadação, cobrança e fiscalização dos tributos devidos às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte instituída pela Lei Complementar nº 123, de 1 de dezembro de 2006. O regime do Simple Nacional abrange muitas empresas de empreendedores iniciais na maioria dos casos, sendo assim, permite oportunidades de crescimento, desenvolvimento e um pagamento de tributos acessível para empreendedores que buscam um lugar no mercado de trabalho e concorrência empresarial.

De acordo com a Receita Federal, as principais características do Simple Nacional são:

- Ser facultativo;
- Ser irretroatável para todo o ano-calendário;
- Abrange os seguintes tributos: IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, COFINS, IPI, ICMS, ISS e a Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica (CPP);
- Recolhimento dos tributos abrangidos mediante documento único de arrecadação – DAS;
- Disponibilização às ME/EPP de sistema eletrônico para a realização do cálculo do valor mensal devido, geração do DAS e, a partir de janeiro de 2012, para a constituição do crédito tributário;
- Apresentação de declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais;
- Prazo para recolhimento do DAS até o dia 20 do mês subsequente àquele em que houve sido auferida a receita bruta;
- Possibilidade de os Estados adotarem sublimites para EPP em função da respectiva participação no PIB. Os estabelecimentos localizados nesses Estados cuja receita bruta total extrapolar o respectivo sublimite deverão recolher o ICMS e o ISS diretamente ao Estado ou ao Município.

A base de cálculo utilizada para os recolhimentos do Simples Nacional é a receita bruta auferida, ou seja, regime de competência e a recebida, seria o regime de caixa. Constatam nas tabelas dos Anexos I a V da LC 123/2006, a maneira em que as alíquotas efetivas devem ser aplicadas para a apuração do valor para o recolhimento pelas ME e EPP. Dessa forma, o cálculo do total a ser recolhido pelo Simples Nacional, preenchido no DAS, deve ser feito a partir do uso do sistema eletrônico disponibilizado pela Receita Federal do Brasil (RFB). (SOUSA, 2018).

Conforme a regulamentação, a Receita Federal impõe que para ingressar no regime Simples Nacional é necessário:

- Enquadrar-se na definição de microempresa ou de empresa de pequeno porte;
- Cumprir os requisitos previstos na legislação; e
- Formalizar a opção do Simples Nacional.

Ainda conforme a definição da Receita federal, é conhecido como justificativas para adoção e implementação de tal regime

- Estas empresas possuem baixo potencial arrecadatório e, portanto, não devem ter um ônus excessivo nas atividades de controle exercidas pela administração.
- A concessão de benefícios tributários diretos (redução da carga tributária) deve observar uma transição suave, de tal sorte a não ocasionar descontinuidades acentuadas que induzam à prática de planejamento fiscal.
- O regime simplificado destina-se a buscar um ambiente mais competitivo entre grandes e pequenas empresas e não a conceder privilégios a determinado grupo. O ingresso no regime deve ser destinado exclusivamente aos setores econômicos que estão sujeitos à concorrência assimétrica em razão da dimensão da empresa. Atividades econômicas que, por natureza, encontram-se pulverizadas e, portanto, não sofrem concorrência desigual não devem ter acesso ao regime.
- Dada a importância destas empresas (geração de empregos, inovação tecnológica, competição no mercado etc.), o custo de cumprimento das obrigações tributárias para esse segmento deve ser minimizado, de modo a não comprometer sua sobrevivência.
- A relação entre o contribuinte e o Estado, sempre que possível, deve ser única, a despeito da existência de distintos níveis de governo e administração tributária envolvidos.

2.7.1.2 Vedação ao ingresso do Simples Nacional

A solicitação para as empresas que optarem pelo regime Simples Nacional deve ser feita até o último dia útil do mês de janeiro. Porém, existem algumas vedações na qual impedem as empresas de serem optantes.

De acordo com o art. 17º da LC no. 123/2006, não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou empresa de pequeno porte,

I - que explore atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, gerenciamento de ativos (asset management) ou compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring) ou que execute operações de empréstimo, de financiamento e de desconto de títulos de crédito, exclusivamente com recursos próprios, tendo como contrapartes microempreendedores individuais, microempresas e empresas de pequeno porte, inclusive sob a forma de empresa simples de crédito;

II - Que tenha sócio domiciliado no exterior;

III - de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;

IV - (REVOGADO)

V - Que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa;

VI - Que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros, exceto quando na modalidade fluvial ou quando possuir características de transporte urbano ou metropolitano ou realizar-se sob fretamento contínuo em área metropolitana para o transporte de estudantes ou trabalhadores;

VII - que seja geradora, transmissora, distribuidora ou comercializadora de energia elétrica;

VIII - que exerça atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas;

IX - Que exerça atividade de importação de combustíveis;

X - Que exerça atividade de produção ou venda no atacado de:

a) cigarros, cigarrilhas, charutos, filtros para cigarros, armas de fogo, munições e pólvoras, explosivos e detonantes;

b) bebidas não alcoólicas a seguir descritas: refrigerantes, inclusive águas saborizadas gaseificadas; preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante, com capacidade de diluição de até 10 (dez) partes da bebida para cada parte do concentrado; cervejas sem álcool;

c) bebidas alcoólicas, exceto aquelas produzidas ou vendidas no atacado por 1. Micro e pequenas cervejarias; 2. Micro e pequenas vinícolas; 3. Produtores de licores; 4. Micro e pequenas destilarias;

XI - (REVOGADO);

XII - que realize cessão ou locação de mão-de-obra;

XIII - (REVOGADO);

XIV - que se dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis.

XV - Que realize atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir a prestação de serviços tributados pelo ISS.

XVI - com ausência de inscrição ou com irregularidade em cadastro fiscal federal, municipal ou estadual, quando exigível.

2.7.1.3 Cálculo

A empresa enquadrada no Regime de Simples Nacional deve totalizar ao máximo uma receita bruta anual de até R\$ 4,8 milhões por ano, entretanto, para efeito de recolhimento do ICMS e do ISS no Simples Nacional, o limite máximo de receita bruta é de R\$ 3.600.000,00.

O cálculo do Simples Nacional é realizado a partir da Receita Bruta anual da empresa, ou seja, o valor faturado nos últimos 12 meses, aplicada a uma alíquota e parcela dedutível de acordo com o anexo do Simples Nacional que a empresa se encaixa e baseada na Tabela do Simples Nacional.

Para a elaboração do cálculo é necessário obter o total do faturamento mensal e o faturamento dos últimos 12 meses, aliado a estes valores, é necessário calcular a alíquota efetiva, a qual é resultado da fórmula: receita bruta acumulada nos doze meses anteriores multiplicada pela alíquota nominal constante dos anexos I a V da Lei Complementar 123/2006, diminuído da parcela a deduzir dos anexos I e V da lei mencionada anteriormente, e, por fim dividido pelo faturamento dos últimos 12 meses novamente. Sendo assim expressa matematicamente como: **RBT12 x Alíq. PD**

$$\frac{\text{RBT12} \times \text{Alíq. PD}}{\text{RBT12}}$$

2.7.1.4 Escrituração Fiscal

Conforme o art. 25 da LC no. 123/2006, a microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional deverá apresentar anualmente à Secretaria da Receita Federal do Brasil declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais. As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam obrigadas de acordo com o art. 26 da LC no. 123/2006 a:

- I - Emitirem documento fiscal de venda ou prestação de serviço
- II - Manter em boa ordem e guarda os documentos que fundamentaram a apuração dos impostos e contribuições devidos e o cumprimento das obrigações acessórias

De acordo com o mesmo artigo, a escrituração fiscal digital ou obrigação equivalente

não poderá ser exigida da microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional. Somente será exigido a apresentação de livros fiscais em meio eletrônico na hipótese de substituição da entrega em meio convencional. Segundo Andrade et al. (2015, p. 151) as ME e EPP deverão adotar os registros e controles como:

- Livro-caixa: na qual deverá estar escriturada a movimentação financeira, incluindo a bancária;
- Livro Registro de Inventário: onde deverão constar os registros dos estoques que existem na empresa no término do ano-calendário;
- Livro Registro de Entradas: modelo 1 ou 1-A onde realiza-se a escrituração dos documentos fiscais de entrada das mercadorias ou bens;
- Livro Registro dos Serviços Prestados: para registrar os documentos fiscais de acordo com os serviços prestados sujeitos ao ISS;
- Livro Registro de Serviços Tomados: para registrar os documentos fiscais de acordo com os serviços tomados sujeitos ao ISS;
- Livro de Registro de Entrada e Saída de Selo de Controle: somente na hipótese de exigência pela legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).
- Livro Registro de Impressão de Documentos Fiscais: realizado pelo estabelecimento gráfico a fim de registrar os impressos que confeccionar para terceiros ou uso próprio.
- Livros Específicos: para contribuintes que comercializem combustíveis.

2.7.1.5 Exclusão do Simples Nacional

De acordo com o art. 29 da Lei Complementar nº 123/2006, poderão ser excluídas do regime do Simples Nacional quando,

- I - Verificada a falta de comunicação de exclusão obrigatória;
- II - For oferecido embarço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos a que estiverem obrigadas, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade que estiverem intimadas a apresentar, e nas demais hipóteses que autorizam a requisição de auxílio da força pública;
- III - for oferecida resistência à fiscalização, caracterizada pela negativa de acesso ao estabelecimento, ao domicílio fiscal ou a qualquer outro local onde desenvolvam suas atividades ou se encontrem bens de sua propriedade;
- IV - A sua constituição ocorrer por interpostas pessoas;
- V - Tiver sido constatada prática reiterada de infração ao disposto nesta Lei Complementar;
- VI - A empresa for declarada inapta na forma dos art. 81 e 82 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1.996, e alterações posteriores;
- VII - comercializar mercadorias objeto de contrabando ou descaminho;
- VIII - houver falta de escrituração do livro-caixa ou não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária;
- IX - For constatado que durante o ano-calendário o valor das despesas pagas supera em 20% (vinte por cento) o valor de ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade;
- X - For constatado que durante o ano-calendário o valor das aquisições de mercadorias para comercialização ou industrialização, ressalvadas hipóteses

justificadas de aumento de estoque, for superior a 80% (oitenta por cento) dos ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade;

XI - houver descumprimento reiterado da obrigação contida no caput que constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos tributos e contribuições que não tenham sido recolhidos resultantes das informações nela prestadas.

XII - omitir de forma reiterada da folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária, trabalhista ou tributária, segurado empregado, trabalhador avulso ou contribuinte individual que lhe preste serviço.

2.7.2 Lucro Presumido

2.7.2.1 Conceito

Segundo Pêgas (2017, p. 323) “O lucro presumido é uma forma de tributação que utiliza apenas as receitas da empresa para apuração do resultado tributável de IR e CSLL. Com isso, esses tributos são calculados por um resultado estimado, encontrado pela aplicação de percentuais definidos em lei”. De acordo com o art. 527/2004 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR)/2004, a pessoa jurídica que optar pelo regime lucro presumido deverá manter:

- I - Escrituração contábil nos termos da legislação comercial;
- II - Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário;
- III - em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Para Oliveira (2013, p. 110) “o lucro presumido será o montante determinado pela aplicação de percentuais variáveis, conforme o ramo de atividade da pessoa jurídica sobre a receita bruta auferida em cada trimestre do ano-calendário [...]”. O lucro presumido é um regime simplificado onde possui na base de cálculo o imposto de renda e a contribuição social, restrita a qualquer contribuinte que não esteja obrigado ao regime de apuração com base no lucro real. As pessoas que optam pelo lucro presumido não estão sujeitas a possuir escrituração contábil minuciosa de receitas e despesas, apenas devem possuir e escriturar o livro caixa a partir dos princípios e formalidades previstos na legislação fiscal (OLIVEIRA *et al.*).

2.7.2.2 Cálculo

A empresa enquadrada no regime do Lucro Presumido deve possuir uma Receita Bruta Anual máxima R\$ 78.000.000,00, não podendo ultrapassar esse limite.

Para realizar o cálculo dessa modalidade de tributação é necessário realizar a apuração dos impostos IRPJ e CSLL trimestralmente, e mensalmente os impostos de PIS e COFINS.

De acordo com Crepaldi (2021, p. 96) existem percentuais de presunção a serem aplicados à receita bruta, conforme esse resultado, a empresa levantará a base de cálculo que estará sujeita a adições, ou ainda, subtrações previstas em lei. Ademais, cada empresa conforme sua atividade se encaixará a um determinado percentual a ser aplicado em sua Receita Bruta.

Quadro 2 – Definição de atividades e alíquotas

Atividades	Base (% da receita bruta)
Venda de mercadorias e produtos	8
Revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural	1,6
Prestação de serviços de transporte, exceto de carga	16
Prestação de serviços de transportes de cargas	8
Prestação de demais serviços, exceto hospitalares	32
Prestação de serviços em geral das pessoas jurídicas, com receita bruta anual de até R\$ 120.000,00, exceto serviços hospitalares, de transporte e de profissões regulamentadas (art. 40 da lei n. 9.25/95)	16
Empresas que têm como atividade contratual a venda de imóveis	8

Fonte: Crepaldi (2021, p. 97)

Crepaldi (2021, p. 97) afirmou que

Os ganhos de capital, os rendimentos e os ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas, os valores decorrentes do ajuste a valor presente serão acrescidos à base de cálculo, para fins de incidência do imposto sobre a renda e do adicional, conforme Lei n. 9.430/1996, art. 25, caput, inciso, e art. 595, Decreto n. 9.580/2018.

Para fins de pagamento do imposto sobre a renda devido no período de apuração, a pessoa jurídica poderá deduzir o imposto pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a base de cálculo, vedada qualquer dedução a título de incentivo fiscal (art. 599, Decreto n. 9.580/2018; Lei n. 8.981, de 1995, art. 34; Lei n. 9.430, de 1996, art. 51, parágrafo único; e Lei n. 9.532, de 1997, art. 10). Na hipótese em que o imposto sobre a renda retido na fonte ou pago seja superior ao devido, a diferença poderá ser utilizada na compensação de débitos próprios, nos termos estabelecidos no art. 940 (Lei n. 9.430, de 1996, art. 74).

2.7.2.3 Obrigações acessórias

Conforme o art. 225º da IN RFB Nº 1700/2017, a empresa habilitada a optar pelo regime de tributação do lucro presumido, deverá manter:

- I - Escrituração contábil nos termos da legislação comercial;
- II - Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário;
- III - em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica e os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Além disso, segundo o art. 1º da IN RFB Nº 2004/2021 todas as pessoas jurídicas deverão apresentar a ECF (Escrituração Contábil Fiscal), inclusive as equiparadas, de forma centralizada pela matriz. Essa obrigatoriedade não se aplica a empresas optantes pelo Simples Nacional, órgãos públicos, autarquias e fundações públicas e as empresas inativas.

Ainda na mesma instrução normativa, conforme o art. 3º a ECF será transmitida anualmente ao Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) até o último dia útil do mês de julho do ano seguinte ao ano-calendário a que se refira. Outra declaração importante é a DCTF mensal (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais), que de acordo com o art. 9º da IN RFB Nº 1599/2015 deve ser apresentada até o 15º (décimo quinto) dia útil do 2º (segundo) mês subsequente ao de ocorrência dos fatos geradores. Nela será informada conforme o art. 12º da mesma instrução normativa, as informações relativas aos seguintes impostos e contribuições:

- I - IRPJ;
- II - Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF);
- III - Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);
- IV - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF);
- V - CSLL;
- VI - Contribuição para o PIS/Pasep;
- VII - COFINS;
- VIII - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide-Combustível);
- IX - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação (Cide-Remessa);
- X - Contribuição para o Plano de Seguridade Social do Servidor (CPSS); e
- XI - CPRB de que tratam os arts. 7º e 8º da Lei no. 12.546, de 2011, observado o disposto no § 14.

Outra obrigação fundamental é a EFD-Contribuições (Escrituração Fiscal Digital das Contribuições incidentes sobre a Receita), que conforme o art. 7º da IN RFB N° 1252/2012 será transmitida mensalmente ao SPED até o 10º dia útil do 2º mês subsequente ao que se refira à escrituração.

De acordo com o art. 4º da mesma instrução normativa, ficam obrigadas a escriturar a EFD as pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Real e as pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Presumido ou Arbitrado.

2.7.2.4 Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

De acordo com o art. 47º da IN RFB N° 1700, de 14 de março de 2017, para determinação do valor do IRPJ as empresas poderão deduzir do imposto devido:

- I - O valor do IRPJ devido por estimativa em meses anteriores do ano-calendário, seja com base na receita bruta e acréscimos ou em balanço ou balancete de redução;
- II - O IRPJ pago ou retido na fonte sobre as receitas auferidas no mês, que integraram a respectiva base de cálculo; e
- III - o IRPJ pago ou retido na fonte sobre as receitas auferidas nos meses anteriores do período em curso, inclusive o pago separadamente sobre ganhos líquidos de renda variável, que não tenham sido deduzidos no pagamento por estimativa daqueles meses.

Para Oliveira (2013, p. 111) “ao contrário da apuração do IRPJ com base no lucro real, não são permitidas quaisquer deduções a título de incentivo fiscal na sistemática do lucro presumido”.

Segundo o art. 5º da Lei nº 9.430/1996, para a pessoa jurídica o IRPJ poderá ser pago em até três quotas mensais, com vencimento para o último dia útil ao do encerramento do período de apuração a que corresponder. Nenhuma quota poderá ter valor inferior a R\$ 1.000,00 e imposto com valor inferior a R\$ 2.000,00. Se a empresa não pagar o DARF na data correspondente, as quotas do imposto serão acrescidas de juros da taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC). Conforme com o art. 238º da IN RFB Nº 1700/2017 não incide imposto sobre a renda de lucro e dividendos pagos aos sócios ou acionistas.

2.7.2.5 Contribuição Social

Conforme o art. 30º da IN RFB Nº 1700 de 2017, a alíquota da CSLL é de,

I - 15% (quinze por cento), exceto no período compreendido entre 1º de setembro de 2015 e 31 de dezembro de 2018, no qual vigorará a alíquota de 20% (vinte por cento), nos casos de:

- a) pessoas jurídicas de seguros privados e de capitalização;
- b) bancos de qualquer espécie e agências de fomento;
- c) distribuidoras de valores mobiliários;
- d) corretoras de câmbio e de valores mobiliários;
- e) sociedades de crédito, financiamento e investimentos;
- f) sociedades de crédito imobiliário;
- g) administradoras de cartões de crédito;
- h) sociedades de arrendamento mercantil; e
- i) associações de poupança e empréstimo;

II - 15% (quinze por cento), exceto no período compreendido entre 1º de outubro de 2015 e 31 de dezembro de 2018, no qual vigorará a alíquota de 17% (dezesete por cento), no caso de cooperativas de crédito; e

III - 9% (nove por cento), no caso de:

- a) administradoras de mercado de balcão organizado;
- b) bolsas de valores e de mercadorias e futuros;
- c) entidades de liquidação e compensação;
- d) empresas de fomento comercial ou factoring; e
- e) demais pessoas jurídicas.

Se o IRPJ for tributado com base no lucro presumido da mesma forma deverá ser tributado a CSLL sendo acrescidos junto à receita bruta da empresa os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos referentes às aplicações financeiras, as demais receitas e

rendimentos e resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pela incidência dos percentuais. (OLIVEIRA, 2015).

2.7.2.6 PIS E COFINS

As empresas optantes pelo lucro presumido deverão calcular PIS/PASEP e a COFINS com base na regra cumulativa, onde será utilizada as alíquotas de 0,65% e 3% sobre a receita bruta da empresa, bem como o IRPJ e CSLL, dessa forma excluídas as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e IPI e ICMS quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador de serviço sendo esse substituto tributário (ICMS ST). (PÊGAS, 2018). Conforme Sousa (2018, p. 154) “nesse regime a pessoa jurídica não tem direito a créditos e o valor recolhido é considerado definitivo”.

O PIS e a COFINS devem ser apurados mensalmente e recolhido até o dia 25 do mês subsequente ao da apuração, caso não seja em um dia útil, deverá ser recolhido no dia anterior. De acordo com o art. 2º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, que dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público, a contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente:

- Pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;

- Pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

Segundo o inciso I, do art. 31 da Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, as alíquotas de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 3% (três por cento) aplicam-se inclusive na hipótese de a prestadora do serviço enquadrar-se no regime de não-cumulatividade na cobrança da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

2.7.2.7 Encargos trabalhistas

Conforme o art. 22 da Lei 8.212/1991 a contribuição para as pessoas jurídicas:

I- Vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

Outro fator importante que é incluído no cálculo do simples nacional é a Contribuição Patronal Previdenciária – CPP, este imposto é devido ao financiamento da Previdência Social, dessa forma, aplica-se uma alíquota de 5,80% estabelecida pela legislação, de acordo com a atividade da empresa, sobre os valores pagos a título de salários a empregados.

O Risco Ambiental do Trabalho – RAT é uma contribuição previdenciária que tem como objetivo principal garantir os custos da Previdência em caso de acidentes em funções de risco. O RAT é calculado sobre o total das remunerações de empregados, sobre esse total aplicam-se alíquotas base que podem variar de 1% para atividades de baixo risco, 2% para atividades de risco médio e chegando até 3% para as atividades de alto risco. Já o Fator Acidentário de Prevenção – FAP é um índice que visa analisar a relação de acidentes ocorridos em determinado período, estabelecendo-se assim um percentual de acordo com seu histórico de ocorrências.

2.7.2.8 IRRF

O Imposto sobre a Renda Retido na Fonte é tratada através da Instrução Normativa no. 1.836, de 3 de outubro de 2018, onde especifica no art. °2 que as pessoas físicas e jurídicas estão obrigadas a apresentar a Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF) se pagaram ou creditaram rendimentos dos quais tenha ocorrido retenção de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF).

De acordo com o art. 55 da Lei nº 450/85, o imposto de renda retido na fonte somente poderá ser compensado na declaração de pessoa física ou jurídica, se o contribuinte possuir comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos.

Segundo o art. Nº 52, da mesma Lei, o desconto do imposto de renda na fonte aplica-se às importâncias pagas ou creditadas a pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional.

2.7.3 Lucro Real

2.7.3.1 Conceito

O regime tributário do Lucro Real, é uma modalidade que se assemelha em partes ao Lucro Presumido, contudo possui especificidades próprias e uma maior complexidade em sua contabilidade. Conceitualmente, o Lucro Real é definido como o lucro líquido do período, sendo ajustado pelas adições, subtrações e compensações previstas em lei, ademais, apresenta-se com um regime não cumulativo para apuração de PIS e COFINS.

De acordo com Crepaldi (2021, p. 67)

Quando a pessoa jurídica optar pelo regime de tributação pelo lucro real, deverá conservar em ordem, pelo prazo de cinco anos da emissão ou escrituração, os livros, documentos e papéis relativos à sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial. A legislação do Imposto de Renda exige que a escrituração observe as determinações da Lei n. 6.404/76, caso a empresa seja tributada pelo lucro real, mesmo não sendo Sociedade Anônima.

Tratando-se dessa modalidade, existem casos em que a empresa apresenta prejuízos fiscais, sendo assim, não pagará impostos, como por exemplo, o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

2.7.3.2 Pessoa Jurídica obrigadas a adesão

De acordo com o art. 14 da Lei n. 9.718/98 e o art. 257 do Decreto n. 9.580/2018, tornam-se obrigadas ao regime do Lucro Real as pessoas jurídicas que

- Cujas 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 ou de R\$ 6.500.000, 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).

2.7.3.3 Aspectos fiscais

A adesão ao Lucro Real, deve abranger uma série de estudos e projeções, visando a forma mais eficiente de recolhimento de impostos, tendo em vista a maneira mais concreta de alcançar o crescimento da empresa no futuro, bem como a sua lucratividade, ganhos e rendimentos (CREPALDI, p. 69, 2021).

Após definidos os objetivos e metodologia de adesão, é essencial e prevista em lei a declaração formalizada à Receita Federal do Brasil (RFB). Esta declaração é realizada no início do ano calendário, ou seja, o ano que se inicia em 1º de janeiro e se encerra em 31 de dezembro conforme o decreto-lei nº 1.381/1974.

É de suma importância ressaltar que toda empresa pode aderir a essa modalidade e apurar seus resultados tributáveis com base no lucro real, mesmo não sendo obrigada, independentemente de seu porte e situação financeira, podendo ser lucro ou prejuízo.

2.7.3.4 Apuração no Lucro Real

A apuração do Lucro Real é baseada no lucro líquido do exercício, sendo ele a soma do lucro operacional, o resultado não operacional e participações, sendo assim, levando como base os preceitos e leis fiscais.

O lucro real permite duas formas de apuração de tributos, sendo elas, apuração mensal e apuração trimestral. Cada empresa é responsável pela escolha da apuração que melhor se adequar ao seu cenário tributário.

De acordo com Fabretti (2016, p. 260)

A base de cálculo do IR trimestral deve ser apurada da seguinte forma:

- a) valor resultante da aplicação do percentual (art. 518 do RIR) sobre a receita bruta;
- b) ganhos de capital na venda de ativo fixo;
- c) rendimentos de aplicação financeira de renda fixa;
- d) ganhos líquidos nas aplicações de renda variável;
- e) juros sobre capital próprio pago por outras pessoas jurídicas;
- f) ganhos líquidos de qualquer outra operação financeira.

Nota 1: Pessoa jurídica que no ano-calendário anterior apurou o IR pelo lucro real deve adicionar à base de cálculo no lucro presumido:

- g) valores recuperados deduzidos como despesa;
- h) lucro inflacionário;
- i) valores cujo tributo foi diferido, controlado na parte B do Lalur;
- j) lucro não realizado (venda de bens do ativo fixo com prazo que ultrapassa o ano-calendário seguinte ao da contratação).

Nota 2: Apuração do ganho de capital – só é admitida a inclusão da reserva de reavaliação no custo se esta tiver sido computada na base de cálculo do IR.

2.7.3.5 Modalidades de pagamento: lucro real por estimativa ou trimestral

A modalidade do lucro real permite a empresa optante a definir um método para cálculo de seus impostos, sendo eles o lucro por estimativa e o lucro real trimestral.

De acordo com Fabretti (2016, p. 262), lucro real pago por estimativa é uma modalidade de apuração onde o resultado do ano-calendário apresentará escrituração contábil, demonstrações financeiras e demonstrações do lucro real no lalur. Além disso, este método de recolhimento é conhecido como uma forma de antecipação de imposto retido no período. Fabretti, afirma também que,

Se o IR pago por estimativa for inferior ao apurado pelo lucro real, a diferença deverá ser paga em quota única até o último dia útil do mês de março do ano subsequente.

Se o IR pago por estimativa for maior do que o apurado pelo lucro real, a diferença paga a maior poderá ser compensada com o imposto a ser pago a partir do mês de janeiro do ano subsequente.

Fabretti (2016, p. 262) menciona que o método de apurar o lucro real por meio de um lucro presumido é definitivo de acordo com o ano-calendário conforme a Lei nº 9.718/98, art. 13 e seu pagamento se dá através da primeira ou única quota do imposto devido ao primeiro período de apuração do ano-calendário de acordo com a Lei nº 9.430/96, art. 26.

2.7.3.6 Adições, exclusões e compensações

De acordo com Pêgas (2022, p. 322) a legislação atual possui uma forma específica para exigir os tributos sobre o lucro, pois pode haver interpretações diferentes a respeito de algumas receitas e despesas.

A elaboração do cálculo do IRPJ tem como alíquota base 15% sobre o lucro e a CSLL possui uma alíquota de 9%. Como via de regra, a empresa que superar o total de R\$ 60.000,00 de lucro por trimestre é obrigada a pagar uma alíquota adicional de 10%.

Segundo Fabretti (2016, p. 255) o lucro líquido é transportado para o Lalur e ajustado mediante adições, exclusões e compensações determinadas por lei

Adições: referem-se às despesas contabilizadas pela PJ, mas que são limitadas ou não admitidas pela lei. Exemplo: multas por infrações fiscais.

Exclusões: são valores que a lei permite subtrair do lucro líquido (IR) para efeito fiscal. Exemplo: depreciação acelerada por incentivos fiscais, dividendos obtidos de investimentos em ações de outras empresas avaliadas pelo custo de aquisição etc.

Compensações: podem ser compensados os prejuízos fiscais dos períodos-base anteriores.

Conforme Faria (2016, p. 147-148) existe a possibilidade de incluir ao cálculo adições, como multas de infrações fiscais, alimentação dos sócios e administradores entre outras. A respeito das exclusões Faria afirma que

Exclusões são valores dedutíveis do lucro líquido para fins de apuração do lucro real. São exemplos de exclusões:

Os valores cuja escrituração contabilmente não tenha sido dedutível do lucro líquido e que, por força da legislação tributária, poderão ser.

Os rendimentos, receitas e quaisquer ganhos que foram computados para apuração do lucro líquido e, pelo RIR, deverão ser excluídos para fins de apuração do lucro real

As compensações são explicadas por Fabretti (2016, p. 255) por meio do art. 15 da Lei nº 9.065/95

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995 poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do Imposto de Renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

Dessa forma, entende-se como compensação, a redução de 30% do valor do prejuízo fiscal em períodos anteriores conforme previsto na legislação e, por conseguinte, deduzir o prejuízo fiscal dos lucros dos períodos futuros.

2.7.3.7 PIS e COFINS no regime não cumulativo

O Programa de Integração Social – PIS e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS são tributos destinados à União, sendo calculados com base no faturamento da empresa, além disso, é adotado na maioria dos casos no lucro real.

De acordo com Fabretti (2016, p. 343) no regime não cumulativo as alíquotas sofrem um aumento significativo se comparado com o regime cumulativo, sendo assim, o PIS apresenta uma alíquota de 1,65% e para COFINS 7,6%.

Conforme Crepaldi (2021, p .72)

O fato gerador é o faturamento mensal que corresponde à receita bruta e todas as demais receitas, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil

adotada para a escrituração das receitas, segundo as Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, art. 1º.

Como regra geral, as receitas devem ser consideradas por regime de competência, ou seja, independentemente de sua realização. Dessa forma, mesmo sem reflexos no caixa da empresa, as receitas auferidas no período de apuração devem ser consideradas para fins de cálculo das contribuições.

Seguindo nessa linha de considerações e analisando a base de cálculo Faria (2016, p. 103) afirma

A base de cálculo é a receita bruta mensal, entendida como o produto da venda de mercadoria e ou a prestação de serviços. 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.

Ainda de acordo com Faria (2016, p. 103 e 104) é previsto em lei a possibilidade de apropriação de créditos de PIS e COFINS, podendo dessa forma abater da base de cálculo estes créditos, como bens adquiridos para revenda, energia elétrica, entre outros. Além disso é de suma importância uma avaliação diante o cenário da empresa, sendo que, há receitas não tributáveis, isenções e compensações que podem ocorrer e influenciar diretamente no cálculo, reduzindo assim, o risco de um recolhimento indevido.

3. MÉTODO DE PESQUISA

Neste capítulo será apresentada a classificação do trabalho relacionado à metodologia, a abordagem do problema e os procedimentos técnicos para o desenvolvimento do estudo proposto, no qual foi utilizado três formas de tributação sendo o Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real.

Os procedimentos metodológicos, são uma etapa fundamental para adequar a metodologia conforme as características da pesquisa realizada. Ela pode ser desenvolvida independentemente ou ligada a outras modalidades como por exemplo, a de campo, de laboratório e documental. Os procedimentos devem ficar claros quanto aos métodos utilizados e o registro das informações que serão coletadas ao longo da pesquisa. (FACHIN, 2017).

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

O capítulo metodológico é composto por fatos a serem investigados, bem como, o projeto de condução e elaboração de uma investigação ou estudo de caso. De acordo com Thiollent (2022, p. 17)

Em seguida é descrito o papel da metodologia como sendo o de conduzir a pesquisa de acordo com as exigências científicas. Procurando mostrar algumas das especificidades da pesquisa-ação no plano das formas de raciocínio, indicamos que a natureza argumentativa (ou deliberativa) dos procedimentos está explicitamente reconhecida, contrariamente à concepção tradicional da pesquisa, na qual são valorizados critérios lógico-formais e estatísticos.

Conforme Martins *et al.* (2016, p. 35) “O objetivo da metodologia é o aperfeiçoamento dos procedimentos e critérios utilizados na pesquisa”.

Quanto ao delineamento da pesquisa, a mesma caracterizou como descritiva. Segundo GIL (2022, p. 41)

As pesquisas descritivas têm como objetivo a descrição das características de determinada população ou fenômeno. Podem ser elaboradas também com a finalidade de identificar possíveis relações entre variáveis.

Sendo assim, a pesquisa descritiva elaborada baseou-se em informações fornecidas pela empresa, visando analisar a modalidade do simples nacional e projetar os dados na tributação do lucro presumido e lucro real.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa classifica-se como qualitativa e quantitativa, de acordo com Lakatos e Marconi (2021) a pesquisa quantitativa tem como objetivo principal medir e permitir o teste de hipóteses, já na pesquisa qualitativa a observação implica em conhecer e aprofundar algumas situações específicas. Dessa forma, para elaboração das análises é imprescindível o estudo da legislação tributária do Simples Nacional, do Lucro Presumido e do Lucro Real, para que fosse possível realizar os cálculos a partir das receitas da empresa e utilizando a alíquota existente nos regimes tributários. Conseqüentemente, a partir da apuração dos tributos PIS, COFINS, IRPJ, CSLL, ICMS e encargos trabalhistas é possível elaborar uma comparação entre os três regimes e analisar qual a melhor modalidade de tributação.

3.2 PROCEDIMENTOS DE COLETA DE DADOS

A coleta de dados ocorre a partir de uma entrevista e análise documental, a qual foi solicitada ao gestor da empresa, juntamente com documentos demonstrativos que auxiliariam para a realização do planejamento tributário, tendo como ponto de destaque o relatório de faturamento. Para Marconi e Lakatos (2021, p. 193)

A coleta de dados é a etapa da pesquisa em que se inicia a aplicação dos instrumentos elaborados e das técnicas selecionadas, a fim de efetuar a coleta dos dados previstos.

É tarefa cansativa e toma, quase sempre, mais tempo do que se espera. Exige do pesquisador paciência, perseverança e esforço pessoal, além do cuidadoso registro dos dados e de um bom preparo anterior.

Um plano de coleta de dados eficaz deve conter os objetivos principais da pesquisa, fontes de dados confiáveis, uma amostragem concreta, delimitação de métodos de coleta de dados e estudo e análise dos resultados obtidos a fim de determinar uma opinião a respeito do assunto. Bem como o método utilizado na presente pesquisa, de acordo com Marconi e Lakatos (2021, p. 225).

Para a elaboração dos cálculos e conseqüentemente seus resultados, foram utilizados demonstrativos anuais, sendo eles, balancetes anuais, balanço patrimonial, relatórios e extratos de folha de pagamento e demonstrativos apurados no ano de 2023. Com base nos dados disponibilizados, foram elaborados os cálculos de PIS e COFINS, IRPJ e CSLL e ICMS, tais cálculos enquadrados nas modalidades Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Presumido.

Por opção da empresa e do escritório de contabilidade responsável não foi permitida a sua identificação.

3.3 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DE DADOS

A análise de dados apresentadas no presente trabalho baseia-se no desenvolvimento dos cálculos e a apuração dos impostos referente ao ano 2022 com intuito de analisar as diferentes formas de tributação, de acordo com suas alíquotas definidas e legais pela legislação.

Após a coleta de dados, realizou-se os cálculos de acordo com os dados obtidos, fazendo uso de planilhas de Excel para demonstrar os cálculos nas três modalidades de tributação no ano de 2022. Para a demonstração de cálculos da tributação do Simples Nacional, também foram utilizadas planilhas de Excel a qual demonstrou a apuração do Simples Nacional devido. Na sequência foram apresentados os cálculos na modalidade do Lucro Presumido e Lucro Real, sendo desenvolvidos os cálculos dos tributos PIS, COFINS, IRPJ, CSLL, ICMS em formato de projeção e os encargos trabalhistas. Ambas as demonstrações estão adequadas as obrigatoriedades de cada forma de tributação e de acordo com a legislação vigente. Posteriormente, foram realizados gráficos e tabelas comparativas e suas respectivas conclusões.

3.4 POPULAÇÃO E AMOSTRA

Por se tratar de um estudo de caso, não há definição de população e amostras.

3.5 LIMITAÇÕES DE ESTUDO

O presente estudo tem como principal limitação a reforma tributária que está para ser aprovada, podendo provocar mudanças significativas nos cenários utilizados e, por conseguinte comprometer os resultados obtidos em períodos subsequentes.

É importante ressaltar que os resultados obtidos servem de base apenas para a empresa em estudo, não sendo possível aplicar a outras entidades, pois depende de características específicas de cada empresa.

4. APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Neste capítulo será apresentada a empresa a qual foi estudada, bem como a sua projeção de tributação levando em consideração suas características pertinentes e sua área de atuação.

Dessa forma, será apresentado as demonstrações de cálculos e sua respectiva comparação entre os regimes de tributação Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real no ano de 2022.

4.1 IDENTIFICAÇÃO DA EMPRESA

A empresa em relação a qual o estudo de caso foi realizado, tem como atividade principal a industrialização e comércio de pedras preciosas, atuando tanto no mercado interno como externo. Caracteriza-se como uma empresa de pequeno porte, que, no período dos cálculos realizados, estava enquadrada na modalidade de Simples Nacional,

Atualmente está localizada na região norte do Rio Grande do Sul e, conforme solicitado e mencionado anteriormente, a empresa optou por não ser identificada, sendo tratada como “empresa em estudo”.

4.2 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Neste tópico serão apresentados os cálculos pelos regimes de tributação do Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real e, posteriormente serão comparados os cálculos apontados nas três modalidades.

4.2.1 CÁLCULOS E ANÁLISE PELO SIMPLES NACIONAL

4.2.1.1 Demonstração de cálculo de Simples Nacional

De acordo com a legislação vigente e a forma de apuração na modalidade Simples Nacional, os impostos PIS, COFINS, IRPJ, CSLL, INSS e ISS são recolhidos em uma única guia.

Tabela 01 – Cálculo Simples Nacional Faturamento 2022

MÊS	Venda Normal	Fat. Acumulado venda normal	Venda Exportação	Fat. Acumulado venda exportação	Faturamento total
Jan	164.147,99	2.762.351,96	377.987,96	2.163.603,78	542.135,95
Fev	148.645,45	2.788.711,73	413.252,21	2.454.467,19	561.897,66
Mar	297.523,41	2.714.823,68	92.372,76	2.537.725,03	389.896,17
Abr	229.676,43	2.774.913,19	0,00	2.475.729,26	229.676,43
Mai	205.341,20	2.754.762,38	215.587,74	2.397.985,90	420.928,94
Jun	141.376,83	2.712.138,16	161.716,98	2.180.030,55	303.093,81
Jul	207.261,34	2.622.020,41	342.517,98	2.313.180,86	549.779,32
Ago	253.107,04	2.647.157,67	424.966,54	2.568.799,05	678.073,58
Set	243.346,10	2.684.561,36	420.539,13	2.359.048,30	663.885,23
Out	256.005,21	2.668.139,21	427.972,30	2.685.023,84	683.977,51
Nov	301.816,59	2.649.631,09	256.462,24	2.994.809,17	558.278,83
Dez	290.274,83	2.719.905,78	880.075,39	3.251.271,41	1.170.350,22
TOTAL	2.738.522,42		4.013.451,23		6.751.973,65

Fonte: Dados da Empresa

Para realizar os cálculos apresentados na tabela 01, foi utilizado o valor das vendas mensais, sendo individualizadas por “Venda Normal” em mercado interno e “Venda Exportação” em mercado externo, bem como seus faturamentos acumulados. Em janeiro de 2022, a venda normal totalizou R\$ 164.147,99 e na venda exportação obteve-se um total de R\$ 377.987,66 resultando em um faturamento total de R\$ 542.135,95. Em segundo momento apurou-se os faturamentos acumulados, sendo R\$2.762.351,96 para venda normal e R\$2.163.603,78 para a venda exportação.

Tabela 02 – Cálculo da Alíquota do Simples e valor devido

% Venda Normal	% venda exportação	% venda exportação com reduções	Simples Fatur. Normal	Simples Fatur. ST icms	Simples Devido
11,605%	10,748%	4,998%	19.049,06	18.891,61	37.940,68
11,634%	11,217%	5,216%	17.293,51	21.553,99	38.847,50
11,551%	11,331%	5,269%	34.365,81	4.866,97	39.232,78
11,619%	11,246%	5,230%	26.685,70	-	26.685,70
11,596%	11,135%	5,178%	23.811,95	11.162,15	34.974,10
11,548%	10,778%	5,012%	16.325,50	8.104,91	24.430,41
11,439%	11,004%	5,117%	23.708,95	17.525,83	41.234,78
11,470%	11,372%	5,288%	29.031,68	22.471,35	51.503,03
11,515%	11,076%	5,150%	28.021,60	21.658,52	49.680,13
11,496%	11,516%	5,355%	29.429,13	22.917,00	52.346,13
11,473%	11,845%	5,508%	34.627,83	14.125,82	48.753,65
11,557%	12,070%	5,613%	33.545,64	49.395,73	82.941,37
					528.570,26

Fonte: Dados da empresa

No presente estudo a empresa enquadra-se no anexo II como indústria. Em seguida, analisou-se a receita bruta acumulada para definir qual faixa desse anexo será utilizada para os cálculos futuros. O cálculo do simples nacional é realizado de acordo com o total do faturamento mensal e o faturamento dos últimos 12 meses. Com base nestes dados é necessário calcular a alíquota efetiva e, em sequência, apura-se o valor do simples nacional devido. Conforme a figura abaixo é possível elaborar o cálculo citado anteriormente.

Figura 01 – Fórmula alíquota efetiva Simples Nacional

$$\frac{\text{RBT12} \times \text{Aliq.} - \text{PD}}{\text{RBT12}}$$

Fonte: Lei Complementar nº 155 (2016)

Para a definição dos percentuais indicados na tabela 02, considerou-se o faturamento acumulado da venda normal e da venda exportação e logo em seguida analisando a tabela base do anexo da empresa em estudo.

Tabela 03 – Anexo II Indústria

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	4,50%	-
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	7,80%	5.940,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	10,00%	13.860,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	11,20%	22.500,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	14,70%	85.500,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	30,00%	720.000,00

Fonte: Lei Complementar nº 123/2006

Conforme analisado foi aplicado a 5ª faixa de presunção, a qual possui um percentual base de 14,70% e valor dedutível de R\$ 85.500,00.

Dessa forma, em janeiro o cálculo deu-se através do faturamento acumulado da venda normal com R\$ 2.762.351,96 aplicado a 14,70%, subtraindo-se R\$ 85.500,00 e dividindo pelo total do faturamento acumulado novamente, resultando no percentual de 11,605% para venda normal no mercado interno e na venda exportação utiliza-se o faturamento acumulado total de R\$ 2.163.603,78 também aplicado a 5ª faixa resultando em um percentual de 10,748%, e assim sucessivamente.

A partir da definição da alíquota efetiva 10.748% para as receitas com exportação, foram reduzidos deste percentual os percentuais relativos aos impostos ICMS, PIS e COFINS, de acordo com a repartição dos tributos, que perfazem respectivamente 5,50%, 2,76% e 12,74% conforme demonstrados na tabela abaixo, que está vinculada ao anexo II do simples nacional. Esta redução se dá pelo fato de que todas as exportações estão abrigadas pela não incidência dos impostos acima e, portanto, devem ser suprimidas para o cálculo efetivo do simples devido para estas operações, sobre a qual foi aplicada, desta forma, a alíquota de 4,998%, já que a soma dos percentuais dos tributos acima da faixa em que a empresa está enquadrada representou 21%, que deduzidos da alíquota nominal de 10,748%, resultou na alíquota efetiva mencionada.

Tabela 04- Repartição de tributos pelo anexo II

PERCENTUAL DE REPARTIÇÃO DOS TRIBUTOS						
FAIXAS	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS	CPP	ICMS
1ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	41,50%	34,00%
2ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	41,50%	34,00%
3ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%
4ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%
5ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%
6ª Faixa	13,50%	10,00%	28,27%	6,13%	42,10%	-

Fonte: Lei Complementar nº 123/2006

O método utilizado foi aplicado aos demais meses do ano de 2022, tendo em vista esses percentuais aplicados ao valor da venda de cada mês encontra-se o total de Simples Nacional devido, o qual resulta em um recolhimento total anual de R\$ 528.570,26 de Simples Nacional. Além disso, pode-se observar na tabela 01 que, quanto maior a receita bruta acumulada maior será a sua alíquota efetiva, conseqüentemente resultando em um valor maior de Simples Nacional a recolher.

4.2.2 CÁLCULO E ANÁLISE PELO LUCRO PRESUMIDO

Para fins de determinação dos tributos com base no Lucro Presumido, os cálculos de PIS e COFINS serão apresentados mensalmente, os impostos IRPJ e CSLL apresentados trimestralmente, já o cálculo de ICMS e Encargos Trabalhistas será apresentado anualmente.

4.2.2.1 Apuração PIS e COFINS pelo Lucro Presumido

Os cálculos de PIS e COFINS foram realizados a partir do faturamento da empresa, onde a alíquota de PIS foi 0,65% e de COFINS 3%.

Tabela 05 – Cálculo PIS e COFINS Cumulativo

CÁLCULO PIS/COFINS - LUCRO PRESUMIDO				
Mês	Receita Líquida	Base cálculo	PIS	COFINS
jan/22	164.147,99	164.147,99	1.066,96	4.924,44
fev/22	148.645,45	148.645,45	966,20	4.459,36
mar/22	297.523,41	297.523,41	1.933,90	8.925,70
abr/22	229.676,43	229.676,43	1.492,90	6.890,29
mai/22	205.341,20	205.341,20	1.334,72	6.160,24
jun/22	141.376,83	141.376,83	918,95	4.241,30
jul/22	207.261,34	207.261,34	1.347,20	6.217,84
ago/22	253.107,04	253.107,04	1.645,20	7.593,21
set/22	243.346,10	243.346,10	1.581,75	7.300,38
out/22	256.005,21	256.005,21	1.664,03	7.680,16
nov/22	301.816,59	301.816,59	1.961,81	9.054,50
dez/22	290.274,83	290.274,83	1.886,79	8.708,24
Total	2.738.522,42	2.738.522,42	17.800,40	82.155,67

Fonte: Dados da Empresa

Conforme demonstrado na tabela 03, a empresa obteve em janeiro de 2022 a receita líquida de R\$ 164.147,99, sobre essa receita aplica-se a alíquota de PIS de 0,65%, resultando em R\$ 1.066,96 de PIS a recolher. Da mesma maneira, aplica-se o percentual de PIS nos demais meses do ano de 2022, chegando-se no total anual devido de R\$ 17.800,40.

Ainda sobre a receita líquida de R\$ 164.147,99 aplicou-se o percentual de COFINS de 3%, encontrando-se no mês de janeiro o imposto devido de R\$ 4.924,44. O método também foi aplicado nos demais meses do ano e apurou-se um total de imposto devido de R\$ 82.155,67.

No ano de 2022 o total de imposto devido de PIS e COFINS foi R\$ 99.956,07, valor correspondente a 3,65% da receita líquida. Além disso, é de suma importância ressaltar que sobre a receita da exportação não há incidência de PIS e COFINS.

4.2.2.2 Cálculo de IRPJ e CSLL pelo Lucro Presumido

O IRPJ e CSLL são impostos apurados trimestralmente, seu cálculo é baseado sobre o faturamento e sobre este aplicado as alíquotas correspondentes.

Tabela 06- Cálculo de IRPJ e CSLL Trimestral Cumulativo

CÁLCULOS DE IRPJ E CSLL LUCRO PRESUMIDO				
Descrição	1º Trim	2º Trim	3º Trim	4º Trim
Faturamento	1.493.929,78	953.699,18	1.891.738,13	2.412.606,56
Base de cálculo CSLL - 12%	179.271,57	114.443,90	227.008,58	289.512,79
Base de cálculo IRPJ - 8%	119.514,38	76.295,93	151.339,05	193.008,52
Outras Receitas				
Receitas Financeiras/ganho de capital	5.792,35	2.026,12	5.569,07	16.234,82
Juros Ativos				
Base de Cálculo CSLL	185.063,92	116.470,02	232.577,65	305.747,61
Base de Cálculo IRPJ	125.306,73	78.322,05	156.908,12	209.243,34
TOTAL IRPJ E CSLL A PAGAR				
CSLL - 9%	16.655,75	10.482,30	20.931,99	27.517,28
IRPJ - 15%	18.796,01	11.748,31	23.536,22	31.386,50
Adicional de IRPJ - 10%	6.530,67	1.832,21	9.690,81	14.924,33
TOTAL CSLL A PAGAR	16.655,75	10.482,30	20.931,99	27.517,28
TOTAL IRPJ A PAGAR	25.326,68	13.580,51	33.227,03	46.310,84

Fonte: Dados da Empresa

O cálculo do IRPJ e CSLL foi realizado a partir do faturamento do período trimestral, assim sendo as vendas menos as eventuais devoluções e vendas canceladas. Dessa forma, para a determinação da base de cálculo foram aplicados os percentuais de 12% para CSLL e 8% para IRPJ, totalizando no primeiro trimestre respectivamente em R\$ 179.271,57 e R\$ 119.514,38. Desta base de cálculo foi acrescido as receitas financeiras/ ganho de capital do primeiro trimestre de R\$ 5.792,35, resultando em uma nova base de cálculo respectivamente em R\$ 185.063,92 e R\$ 125.306,73, sobre estas bases aplicam-se os percentuais de 9% para CSLL e 15% para IRPJ.

Em todos os trimestres estudados a empresa teve incidência de adicional de IRPJ, sendo assim, quando o valor da base de cálculo é superior a R\$ 60.000,00 aplica-se a esse excesso o percentual de 10%, conforme apresentado na tabela. No primeiro trimestre a empresa obteve uma base de cálculo de IRPJ de R\$ 125.306,73 reduzindo-se R\$ 60.000,00 e aplicando o percentual de 10% obteve-se um total de IRPJ devido de R\$ 25.326,68.

O total de CSLL devido no primeiro trimestre resultou em R\$ 16.655,75, totalizando em R\$ 75.587,33 no ano de 2022, já o total do imposto IRPJ devido foi de R\$ 118.445,06.

4.2.2.3 Apuração Cálculo de Encargos Trabalhistas

O FAP – Fator Acidentário de Prevenção e o RAT – Risco Ambiental de Trabalho são fatores importantes e que são de suma importância na apresentação de uma projeção de tributação. Aliado a esses fatores, deve-se incorporar o valor do salário de contribuição do empregado e pró-labore para definir os valores devidos.

Tabela 07- Cálculo Encargos Trabalhistas

MÊS	SALÁRIO CONT. EMP.	PRÓ-LABORE	TOTAL
jan/22	61.838,59	1.212,00	63.050,59
fev/22	64.530,09	1.212,00	65.742,09
mar/22	63.657,71	1.212,00	64.869,71
abr/22	68.094,58	1.212,00	69.306,58
mai/22	66.975,33	1.212,00	68.187,33
jun/22	65.287,48	1.212,00	66.499,48
jul/22	63.094,76	1.212,00	64.306,76
ago/22	63.441,17	1.212,00	64.653,17
set/22	64.229,69	1.212,00	65.441,69
out/22	64.903,03	1.212,00	66.115,03
nov/22	70.079,09	1.212,00	71.291,09
dez/22	78.111,67	1.212,00	79.323,67
Total	794.243,19	14.544,00	808.787,19
INSS Patronal = 20% sobre a folha e pró-labo			161.757,44
RAT			7.942,43
Terceiros (5,8%)			46.066,11
TOTAL			215.765,97

Fonte: Dados da Empresa

Para realizar os cálculos de Encargos Trabalhistas, foi analisado os valores mensais do salário de contribuição dos empregados que totalizaram em 2022 R\$ 794.243,19 e o pró-labore que totalizou R\$ 14.544,00, sendo assim, obteve-se um total geral de R\$ 808.787,19.

Tendo em vista o total geral sobre a folha e pró-labore foi aplicado o percentual de 20% de INSS Patronal resultando em R\$ 161.757,44. Em segunda análise, aplicou-se ao salário de contribuição do empregado os percentuais de 1% resultando de R\$ 7.942,43 e 5,8%

que corresponde a obrigações a terceiros que totalizou R\$ 46.066,11. Dessa forma, o total devido a encargos trabalhistas é de R\$ 215.765,97 no ano de 2022.

4.2.2.4 Projeção e Cálculo de ICMS em 2022

Para realização do cálculo de ICMS no ano de 2022 e para fins de apuração da modalidade do Lucro Presumido, foi estabelecida uma projeção de acordo com dados do ano de 2023 onde a empresa passou a recolher o ICMS conforme as regras gerais de incidência, situação a qual ocorreu quando a empresa ultrapassou o sublimite da receita bruta anual de R\$ 3.600.000,00 e desta forma ficou impedido de recolher o ICMS pelo Simples Nacional.

Tabela 08 – Apuração base de ICMS em 2023

ENTRADAS - Base 2023				
CFOP	TOTAL OPERAÇÃO	BC	ICMS	%
1101	304.671,22	90.470,03	6.529,56	2,14%
2101	110.205,61	102.649,57	3.663,07	3,32%
SAÍDAS- Base 2023				
CFOP	TOTAL OPERAÇÃO	BC	ICMS	%
5101	66.982,66	67.236,04	11.430,20	17,06%
6101	147.866,33	30.131,40	9.042,08	6,12%
6107	60.143,23	61.243,94	4.487,69	7,46%
5401	2.373,84	492,70	288,17	12,14%
6401	1.878,61	1.878,62	225,43	12,00%

Fonte: Dados da Empresa

Os dados acima foram apurados nos meses de maio, junho e julho de 2023, considerando os CFOPs que permitem operações de crédito de ICMS. Sendo assim apurou-se o total de operação de cada mês correspondente a cada CFOP, com o intuito de analisar representatividade percentual do ICMS em cada CFOP, aplicando-se os mesmos percentuais na base de 2022, a fim de obter-se uma projeção do recolhimento do ICMS, caso a empresa não fosse tributada pelo simples nacional no que diz respeito a este tributo.

Tabela 09- Projeção de apuração de ICMS no ano de 2022

Entradas 2022			
CFOP	TOTAL OPERAÇÃO	ALÍQUOTA	ICMS
1101	1.087.415,01	2,14%	23.270,68
2101	467.386,12	3%	15.517,22
TOTAL	1.554.801,13		38.787,90
Saídas 2022			
CFOP	TOTAL OPERAÇÃO	ALÍQUOTA	ICMS
5101	1.042.315,91	17%	177.193,70
6101	1.406.235,23	6%	84.374,11
6107	262.659,40	7%	18.386,16
TOTAL	2.711.210,54		279.953,98

Fonte: Dados da empresa

Sobre as operações do ano de 2022, aplicou-se a alíquota base definida na tabela 06. Sendo assim o total de operações de entrada do CFOP 1101, totalizando R\$ 1,087,415,01 aplicou-se a alíquota de 2,14% resultando o valor de ICMS de R\$ 23.270,68, e assim sucessivamente nas operações de entrada e saída. O total apurado na entrada, de acordo com a projeção para o ano de 2022, foi de R\$ 38.787,90 e de R\$ 282.784,28 para as operações de saída, sendo assim o ICMS devido será de R\$ 243.996,38.

Como boa parte da compra de matéria-prima se dá com tributações específicas, há bastante limitação no que diz respeito aos créditos de ICMS. De qualquer forma ressalta-se que também não há incidência de ICMS nas operações de exportação.

Gráfico 1- Resumo dos Tributos pelo Lucro Presumido 2022

Fonte: Dados da Empresa

Conforme pode-se observar, o tributo que apresentou o maior valor devido foi o ICMS com R\$ 243.966,38, seguido pelos Encargos trabalhistas no valor de R\$ 215.765,97, a IRPJ que totalizou R\$ 118.445,06, o COFINS que apresentou um total de R\$ 82.155,67, a CSLL com um total de R\$ 75.587,33 e, por fim, o PIS com um total devido de R\$ 17.800,40, de acordo com o caso apresentado a empresa teve um desembolso anual de R\$ 753.720,81.

4.2.3 CÁLCULO E ANÁLISE PELO LUCRO REAL

No que diz respeito a tributação Lucro Real, os cálculos foram apresentados de forma anual, pois não havia dados em nível trimestral ou mensal que possibilitassem estes cálculos.

4.2.3.1 Apuração de PIS e COFINS no ano de 2022

Para fins de determinação dos tributos pelo Lucro Real, os cálculos foram apresentados de forma anual, baseando nas informações disponibilizadas pela empresa e, no caso do ICMS e dos encargos trabalhistas, os valores são os mesmos já projetados no cálculo da tributação do lucro presumido.

Tabela 10- Cálculo de PIS e COFINS Não Cumulativo

CÁLCULO PIS/COFINS - LUCRO REAL 2022				
Débitos	Total anual	Base de cálculo	PIS	COFINS
Venda Líquida	2.738.522,42	2.738.522,42	45.185,62	208.127,70
Créditos	Total anual	Base de cálculo	PIS	COFINS
Energia elétrica	13.374,27	13.374,27	220,68	1.016,44
Compras tributadas	2.111.510,34	2.111.510,34	34.839,92	160.474,79
Total Créditos	2.124.884,61	2.124.884,61	35.060,60	161.491,23
Total PIS/COFINS a pagar			10.125,02	46.636,47

Fonte: Dados da empresa

A apuração do PIS e COFINS na prática ocorre de forma mensal, mas conforme a tabela 08 foram apresentados de forma anual, em virtude da disposição de informações contábeis disponibilizadas. É importante ressaltar que não há interferência nos cálculos apresentados.

A base de cálculo foi composta pelas vendas tributadas, exceto exportações, dessa forma aplicou-se a alíquota de 1,65% para PIS e 7,60% para COFINS. Para fins de determinação de crédito, utilizou-se como base a energia elétrica e as compras de mercadorias tributadas, resultando assim, em R\$ 10.125,02 de PIS a pagar e R\$ 46.636,47 de COFINS a pagar.

Ressalta-se que a base dos débitos também foi a mesma utilizada para cálculo destes impostos no lucro presumido, porém com alíquotas diferentes e, no caso desta tributação, com direito ao aproveitamento de créditos, o que não ocorre na Lucro Presumido.

4.2.3.2 Apuração do IRPJ e CSLL no ano de 2022

A seguir estão demonstrados em forma de DRE anual e os valores correspondentes ao IRPJ e CSLL no ano de 2022.

Tabela 11 – Cálculo IRPJ e CSLL

CÁLCULO IRPJ E CSLL LUCRO REAL	
DRE AJUSTADO	2022
Venda Mercadorias	6.773.961,77
(-) Deduções	572.137,60
Devoluções de Vendas	21.988,12
ICMS ST	14.051,87
COFINS	208.127,70
ICMS	282.784,28
PIS	45.185,62
(=) Receita Oper. Líquida	6.201.824,17
(-) CMV	2.226.546,65
Lucro Bruto	3.975.277,52
(-) Despesas Oper.	1.194.991,28
Despesas administrativas	34.799,39
Encargos trabalhistas	215.765,97
Despesas comerciais	828.439,76
Despesas financeiras	90.078,67
Despesas tributárias	25.907,49
Receitas Financeiras	742.520,19
Lucro antes IRPJ e CSLL	3.522.806,43
Exclusões da Base de IRPJ/CSLL	714.008,83
Prêmios de Seguro	703.165,29
Recebimento de dividendos	10.843,54
Base de Cálculo IRPJ e CSLL	2.808.797,60
IRPJ (15%)	421.319,64
Adicional de IRPJ (10%)	256.879,76
Total IRPJ	678.199,40
Total CSLL	252.791,78
Lucro Líquido	2.591.815,24

Fonte: Dados da empresa

A tabela 11 indica a base de cálculo para fins de apuração do IRPJ e CSLL, baseando-se nas demonstrações disponibilizadas pela empresa, com os devidos ajustes necessários e mencionados a seguir, para demonstração a projeção baseada na tributação do lucro real. Os ajustes, comentados na sequência, se deram nos impostos, no CMV e também nos encargos trabalhistas.

A apresentação dos dados de PIS e COFINS, correspondem aos valores devidos antes dos créditos disponíveis, conforme apresentado na tabela 09. O mesmo caso acontece com o valor de ICMS que foi projetado e apresentado na tabela 08 e, por fim, o valor de ICMS ST totalizando R\$14.051,87 e as devoluções de vendas com total de R\$21.988,12, ambos os valores disponibilizados no balancete da empresa. Cabe ressaltar que o valor do Simples Nacional deixou de ser demonstrado, sendo assim, apresentados os valores calculados de PIS, COFINS e ICMS.

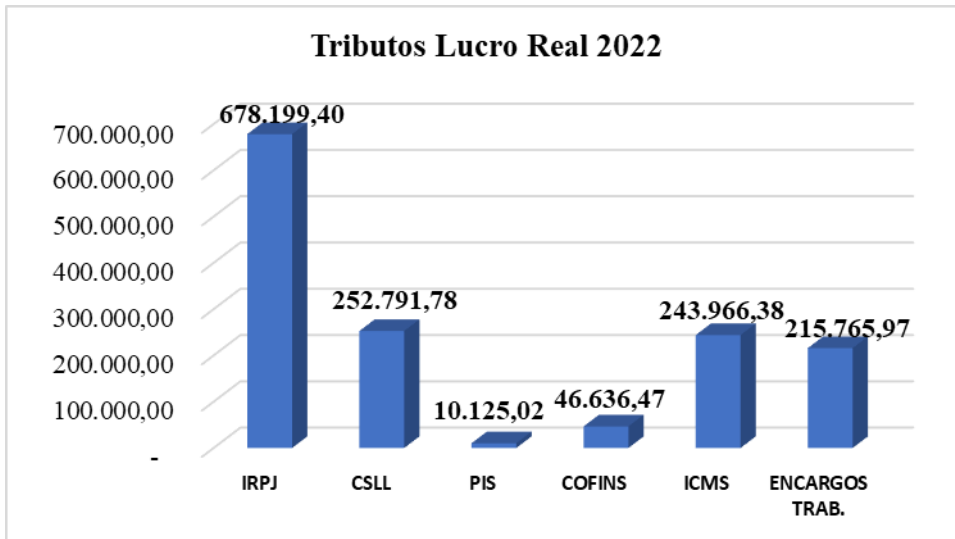
Conforme a demonstração do CMV – Custo de Mercadoria Vendida o custo foi tratado pelo valor total do balancete de 2022, sendo suprimidos os créditos de PIS, COFINS e ICMS caso a empresa fosse enquadrada na tributação do Lucro Real.

Os demais grupos e valores foram coletados de acordo com o balancete da empresa e não sofreram alterações. Outro ponto importante para ressaltar, é referente ao ajuste relativo ao acréscimo dos encargos trabalhistas, pois como a empresa era enquadrada no regime do simples nacional.

Em conformidade com as informações retratadas anteriormente, determinou-se a base de cálculo do IRPJ e CSLL com total de R\$ 2.808.797,60, a este valor aplica-se a alíquota de 15% e adicional de IRPJ, resultando em um imposto devido de R\$ 678.199,40, e para a CSLL aplicou-se uma alíquota de 9% resultando em R\$ 252.791,78 de CSLL devido. Mediante os dados evidenciados, a empresa desembolsaria um total de IRPJ e CSLL de R\$ 930.991,18.

4.2.3.3 Resumo dos tributos Lucro Real 2022

Conforme os cálculos que foram demonstrados anteriormente, segue o resumo demonstrando os tributos gerados pela empresa caso optasse pela modalidade do Lucro Real. Ressalta-se que, em relação aos valores de ICMS e encargos trabalhistas os cálculos não foram apresentados neste tópico, pois se trata dos mesmos valores já demonstrados na tributação lucro presumido.

Gráfico 02 – Resumo dos tributos no Lucro Real em 2022

Fonte: Dados da empresa

De acordo com o gráfico 10 pode-se observar que o tributo que proporcionaria o maior valor de desembolso seria o IRPJ com R\$ 678.199,40, seguido por CSLL R\$ 252.791,78, o ICMS com R\$ 243.966,38, os Encargos Trabalhistas R\$ 215.765,97, o COFINS R\$ 46.636,47 e por fim o PIS com um total de R\$ 10.125,02. Conclui-se que, a empresa desembolsaria um total anual de R\$1.447.485,03.

4.3 COMPARAÇÃO ENTRE AS FORMAS DE TRIBUTAÇÃO

Após a apuração dos impostos pelas formas de tributação Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real, tornou-se possível realizar um comparativo entre as três situações e consequentemente analisar qual regime é mais favorável.

Tabela 12 - Comparativo de Tributos 2022

COMPARATIVO ANUAL 2022			
TRIBUTOS	SIMPLES NACIONAL	LUCRO PRESUMIDO	LUCRO REAL
IRPJ	-	118.445,06	678.199,40
CSLL	-	75.587,33	252.791,78
PIS	-	17.800,40	10.125,02
COFINS	-	82.155,67	46.636,47
ENCARGOS TRABALHISTAS	-	215.765,97	215.765,97
ICMS	-	243.966,38	243.966,38
GUIA SIMPLES NACIONAL	528.570,26	-	-
TOTAL	528.570,26	753.720,81	1.447.485,02

Fonte: Dados da pesquisa

Tendo em vista os dados apresentados na tabela 12, conclui-se que o regime de tributação mais vantajoso e que apresentou um menor desembolso para a empresa foi o Simples Nacional com um total de arrecadação de R\$ 528.570,26, modalidade a qual a empresa estava enquadrada no ano em estudo. O valor pago nesta modalidade representou significativa redução se comparada as demais formas de tributação, possibilitando maximização de seu resultado no período.

Embora o resultado seja assertivo com a modalidade da empresa, cabe ressaltar que o planejamento tributário é de suma importância e deve ser analisado de forma anual, visando as operações atuais da empresa e expectativas de negócios, procedimento o qual tem como objetivo impactar de maneira positiva em questões tributárias futuras.

4.4 SUGESTÕES E RECOMENDAÇÕES

Com base no acompanhamento efetuado junto a empresa nos últimos meses, verificou-se que, devido ao faturamento da empresa no ano de 2022, a mesma ultrapassou o sublimite estadual do Simples Nacional, passando a ser tributada de forma normal (apuração dos débitos e créditos) a nível de ICMS no ano de 2023, tendo continuado com a opção pelo Simples Nacional para os impostos federais.

Nesse sentido, sugere-se que a empresa retome o estudo ao finalizar suas operações do mês de novembro de 2023, a fim de verificar se esta modificação, aliado aos resultados

alcançados no período de 2023, possam sugerir, para o ano de 2024, uma possível modificação em sua opção tributária ou mesmo confirmar se a atual opção continuará sendo a mais vantajosa.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivo, efetuar cálculos para descobrir qual a melhor forma de tributação entre Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real.

É importante destacar que, o planejamento tributário é fundamental para as empresas, visto que através dele a empresa irá analisar qual regime de tributação será menos oneroso para a empresa. Além disso, a utilização desse método permite de forma legal reduzir os impostos e tornar vantajosa a prática de pagamento de suas obrigações.

Com base em estudos e referências bibliográficas a respeito do planejamento tributário tornou-se possível conciliar teoria e prática, visando apurar resultados e projeções no ano de 2022. Ao promover a comparação entre as três modalidades, conclui-se que o regime do Simples Nacional é mais vantajoso, tal regime tem como característica principal a reunião dos impostos em uma única guia de pagamento, sendo assim, totalizando em uma arrecadação total anual de R\$ 528.570,26. A modalidade do Lucro Presumido, composta pelos impostos PIS, COFINS, IRPJ, CSLL, ICMS e encargos trabalhistas totalizou uma arrecadação anual de R\$ 753.720,81 evidenciando em uma diferença de R\$ 226.150,55 comparado com a modalidade do Simples Nacional. Já na modalidade do Lucro Real, sendo os impostos PIS, COFINS, IRPJ, CSLL, ICMS e os encargos sociais, apresentou-se um desembolso de R\$ 1.447.485,03, dessa forma, com uma diferença de R\$ 918.914,77 se comparado também com o Simples Nacional.

Comprovou-se através desse estudo, que é de suma importância a realização de um planejamento tributário de qualidade, pois a carga tributária minimiza quando se é optante pelo regime de tributação adequado para a empresa. É notório que, os benefícios do Planejamento Tributário atendem a diversas necessidades do contribuinte, mas para isso, é essencial estar atento às mudanças que ocorrem nos regimes tributários através de suas respectivas leis.

Vale ressaltar que o regime do Simples Nacional permite que a empresa recolha em uma única guia os impostos de PIS, COFINS, IRPJ, CSLL, ICMS e INSS. Os cálculos são realizados com base na receita bruta acumulada do ano anterior e com base no anexo que a empresa se enquadra.

Dessa forma, é importante manter atualizado o planejamento tributário da empresa anualmente, para estudar possíveis aumentos de faturamento e, conseqüentemente, possibilitar a redução de tributos em um futuro próximo.

REFERÊNCIAS

Andrade, Eurídice S. Mamede, D. et al. Contabilidade tributária: Um Enfoque Prático nas Áreas Federal, Estadual e Municipal. Grupo GEN, 2015.

BORGES, Humberto B. Planejamento Tributário: IPI, ICMS, ISS E IR. 13ª edição. Editora Atlas, 2014.

CHIEREGATO, Renato; OLIVEIRA, Luís Martins de; SOUZA, Ailton Fernando de; e outros Controle Tributário para Administradores e Contadores. Grupo GEN, 2016. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597002782>>. Acesso em: 11 jun. 2023.

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. nº 145. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 29 abr. 2023.

CREPALDI, Sílvio A.; CREPALDI, Guilherme S. Contabilidade fiscal e tributária – 2ª edição. Editora Saraiva, 2019. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553131983>>. Acesso em: 29 abr. 2023.

Decreto-Lei 1.381, de 23 de dezembro de 1974. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/del1381.htm>. Acesso em: 29 abr. 2023.

FABRETTI, Cláudio C. Contabilidade Tributária. 4ª edição. Editora Atlas, 1998.

FABRETTI, Láudio C. Contabilidade Tributária, 16ª edição. Grupo GEN, 2016. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597009446>>. Acesso em: 29 abr. 2023.

FACHIN, Odília. Fundamentos de Metodologia. Editora Saraiva, 2017. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502636552>>. Acesso em: 11 jun. 2023.

FARIA, Ramon AC. Contabilidade tributária. Editora Know-How Editorial, 2016. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788569726746/pageid/3>>. Acesso em: 12 jun. 2023.

FILHO, Edmar Oliveira A. Planejamento tributário. Editora Saraiva, 2016. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502616950>>. Acesso em: 01 mai. 2023.

GIL, Antonio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597012934/cfi/6/10!4/20@0:98.2>>. Acesso em: 12 jun. 2023.

História dos Congressos Brasileiros de Contabilidade. Disponível em: <https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/1_hist_congressos_p.pdf> . Acesso em: 29 abr. 2023.

LAKATOS, Eva M. Fundamentos de Metodologia Científica. Grupo GEN, 2021. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597026580>>. Acesso em: 11 jun. 2023.

Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm>. Acesso em: 29 abr. 2023.

Lei Complementar nº 123 DE 2006. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em: 29 abr. 2023.

MARTINS, Gilberto de A.; THEÓPHILO, Carlos R. Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas, 3ª edição. Grupo GEN, 2016. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597009088>>. Acesso em: 11 jun. 2023.

Normativa CGSN nº 140 de 2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=92278>>. Acesso em: 29 abr. 2023.

Normativa RFB nº 2004 de 2021. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=114966>>. Acesso em: 07 mai. 2023.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. Contabilidade Tributária, 4ª Edição. Editora Saraiva, 2013. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502204621>>. Acesso em: 01 mai. 2023.

OLIVEIRA, Luís M.; CHIEREGATO, Renato, et al. Manual de Contabilidade Tributária: textos e testes com as respostas – 13ª edição. Editora Atlas, 2014.

OLIVEIRA, Luís Martins de. Manual de Contabilidade Tributária: Textos e Testes com Respostas, 14ª edição. Grupo GEN, 2015. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597002003>>. Acesso em: 07 mai. 2023.

PÊGAS, Paulo H. Manual de Contabilidade Tributária. Grupo GEN, 2022. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559772087>>. Acesso em: 28 abr. 2023.

Perguntas e Respostas. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/perguntas-e-respostas>>. Acesso em: 28 ago. 2023.

THIOLLENT, Michel Metodologia da Pesquisa-ação, 18ª edição. Cortez, 2022. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9786555553055>>. Acesso em: 11 jun. 2023.