



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
CENTRO DE TECNOLOGIA
DEPARTAMENTO DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO
GRADUAÇÃO EM ENGENHARIA DE PRODUÇÃO MECÂNICA

LARISSA QUEIROZ LIMA VERDE

Planejamento Tributário em organização social do ramo da saúde no Ceará.

FORTALEZA

2017

LARISSA QUEIROZ LIMA VERDE

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM ORGANIZAÇÃO SOCIAL DO RAMO DA SAÚDE
NO CEARÁ.

Monografia apresentada ao Curso de Engenharia de Produção Mecânica do Departamento de Engenharia de Produção da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do título de Engenheira de Produção Mecânica.

Orientador: Prof. Dr. Maxweel Veras Rodrigues

FORTALEZA
2017

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Biblioteca Universitária
Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

L698p Lima Verde, Larissa.
Planejamento Tributário em organização social do ramo da saúde no Ceará. / Larissa Lima Verde. –
2017.
98 f. : il.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará, Centro de Tecnologia,
Curso de Engenharia de Produção Mecânica, Fortaleza, 2017.
Orientação: Prof. Me. Maxweel Veras Rodrigues.

1. Planejamento tributário. 2. OSCIP. 3. Empresa Privada. 4. Lucro Presumido. 5. Simples Nacional. I.
Título.

CDD 658.5

LARISSA QUEIROZ LIMA VERDE

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM ORGANIZAÇÃO SOCIAL DO RAMO DA SAÚDE
NO CEARÁ.

Monografia apresentada ao Curso de Engenharia de Produção Mecânica do Departamento de Engenharia de Produção da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do título de Engenheira de Produção Mecânica.

Aprovada em ____/____/____.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Maxweel Veras Rodrigues (Orientador)
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Dr. José Belo Torres
Universidade Federal do Ceará (UFC)

Prof. Felipe Maia Balbuena da Silva
Universidade Federal do Ceará (UFC)

A minha família, em especial a meus pais, Alexandre e Madalena, que tanto apoiam e incentivam meu crescimento pessoal e profissional.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, meus exemplos de determinação e integridade, pela força, encorajamento e equilíbrio durante minha formação, não só nesta fase como em todas as outras de minha vida.

A minha família por todos os cuidados e incentivos nesta jornada em busca de novos horizontes, em especial, aos meus avós, Rosildo e Celina, por serem fonte de carinho e união e a minha avó Socorro, que mesmo distante sempre torceu por mim.

Ao Igor, meu companheiro e amigo, por ter sido fonte de compreensão e apoio durante toda a graduação e, em especial, pela grande ajuda e suporte nesta fase final.

Ao Prof. Dr. Maxweel Veras, meu orientador, não só por todos os ensinamentos acadêmicos e profissionais, mas também pelo convívio e amizade em todo o percurso da graduação.

Aos professores da Engenharia de Produção, por todo conhecimento compartilhado e dedicação devotada ao curso.

A Universidade Federal do Ceará, pela estrutura e programas de incentivo e apoio disponibilizado aos alunos, particularmente a Proativa Jr., ao PET e ao GEE, que contribuíram tanto com minha formação acadêmica e profissional.

Ao sr. Gil Brasil, não só pelo conhecimento dividido, como pela oportunidade de realizar um projeto social, sendo uma referência profissional e humana.

As amigas que a UFC me proporcionou, que estiveram ao meu lado durante toda esta caminhada, sendo suporte acadêmico e emocional. Em especial aos amigos Carolina, Camila, Gabrielle, Lucas, Manuelle, Maiara, Marcelo, Rayanna e Rebeca que dividiram alegrias e angústias em nos vários momentos compartilhados.

Agradeço, também, a instituição social de saúde, objeto de estudo deste trabalho, por abrirem as portas a mim, confiarem e permitirem que eu pudesse aplicar um pouco dos meus conhecimentos adquiridos na Universidade.

E a todos as outras pessoas que direta ou indiretamente fizeram parte da minha formação, minha sincera gratidão.

RESUMO

No cenário atual de incertezas na economia, o planejamento tributário surge como uma ferramenta que possibilita a racionalização da carga tributária incidente em uma instituição e permite, ainda, a tomada de decisões estratégicas, com base em seus resultados. Neste contexto, este trabalho tem como objetivo estabelecer um método de definição do regime tributário mais adequado para uma instituição social de saúde e para seus sócios. Para isto, foram analisados, por meio de pesquisas bibliográficas e em campo, os dados contábeis de 2016 do regime de tributação atual, Lucro Presumido, de uma organização social de saúde do Ceará, com suas peculiaridades jurídicas e contábeis, por a instituição tratar-se de uma OSCIP. Ademais, foram também avaliadas outras duas propostas de cenários tributários, sendo o primeiro com uma mudança de pessoa jurídica para empresa privada, do segundo setor da economia, optante pelo Simples Nacional, e um segundo cenário com uma cisão da organização em duas entidades, uma tributada pelo Simples Nacional (empresa privada) e outra do Lucro Presumido (OSCIP). Assim, o método de definição proposto, uma planilha, a qual leva em consideração as receitas anuais da organização e de seus sócios e a folha de pagamento de funcionários, indicou que atualmente o regime tributário mais benéfico para a organização optar, é o terceiro cenário proposto, formado pelas duas instituições, informando, ainda, em qual das entidades cada sócio deve alocar-se.

Palavras-chaves: Planejamento Tributário; OSCIP; Empresa Privada; Simples Nacional Lucro Presumido.

ABSTRACT

In the current set of uncertainties of the economy, tax planning emerge as an implement which allows the rationalization of the tax burden on an institution and also allows the strategic decision-making, based on its results. In this context, this article aims to establish a method to define the most appropriate tax regime for a social health institution and its members. For this, the accounting data of 2016 of the organization's current tax regime, Presumed Profit, were analyzed, through bibliographical and field research, with its legal and accounting peculiarities, since the institution is an OSCIP. In addition, two other proposals for tax scenary were also evaluated, the first with a change of entity to the second sector of the economy, opting for the Nacional Simple, and a second with a split of the organization into two entities, one taxed by Nacional Simple and another of Presumed Profit. Thus, the proposed definition method, which takes into account the annual revenues of the organization and its employee's salary, has indicated that the current tax regime more beneficial for the organization to choose, it is the third scenario, formed by the two institutions, also informing in which of the entities each partner should be allocated.

Keywords: Tax Planning; OSCIP; Private Company; Nacional Simple; Presumed Profit.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 – Tabela para Recolhimento Patronal 2016	27
Figura 2 – Tabela para Recolhimento Retido na Fonte 2016	28
Figura 3 – Método Proposto	39
Figura 4 – ECF Editado Organização X.....	48
Figura 5 – Valor de ISS cota única 2016 autônomos	63
Figura 6 – Fluxograma de receitas e tributos da organização X e seus sócios	68
Figura 7 – Fluxograma de receitas e tributos da empresa Y e seus sócios.....	73
Figura 8 – Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas de Locação de Bens Móveis e de Prestação de Serviços não relacionados nos §§ 5o-C e 5o-D do art. 18 da LC	74
Figura 9 - Fluxograma de receitas e tributos das duas organizações e seus sócios.	77
Figura 10 - Tela de dados do C1 – Planilha Modelo.....	85
Figura 11 – Tela de dados do C2 – Planilha Modelo	86
Figura 12 – Tela de dados do C3 – Planilha Modelo	86
Figura 13 – Tela Inicial de Planilha Modelo	87
Figura 14 – Resultado de Simulação Planilha Modelo.....	88

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Passos do Planejamento.....	31
Tabela 2 – Percentuais de atividades da cota condomínio	45
Tabela 3 – Incidência do IR a partir de abril de 2015.....	51
Tabela 4 – DRE 2016 Organização X	52
Tabela 5 – Receitas mensais de cursos 2016.....	53
Tabela 6 – Cota rateio mensal conforme categoria societária	53
Tabela 7 – Montantes da cota condomínio arrecadados por serviço.....	54
Tabela 8 – Valores de ISS de cursos 2016	55
Tabela 9 – Valores arrecadados de PIS e COFINS 2016	56
Tabela 10 – Encargos sociais recolhidos em 2016	56
Tabela 11 – Base de cálculo mensal do ISS	56
Tabela 12 – Base de cálculo do PIS sobre folha de funcionários.....	57
Tabela 13 – Base de cálculo do PIS sobre faturamento	58
Tabela 14 – Base de cálculo do COFINS sobre faturamento	59
Tabela 15 – Base de cálculo do FGTS	60
Tabela 16 – Base de cálculo do INSS funcionários.....	61
Tabela 17 – Base de cálculo do INSS terceiros.....	61
Tabela 18 – Receitas anual por sócio	62
Tabela 19 – Dedução anual por sócio.....	63
Tabela 20 – Valor de INSS recolhido por sócios	64
Tabela 21 – Cálculo do IR – Sócios anual.....	65
Tabela 22 – Planejamento de cenário 1 – OSCIP (Lucro Presumido)	69
Tabela 23 – Planejamento de cenário 1 – Pessoa Física.....	71
Tabela 24 – Alíquota e partilha do Simples Nacional	75
Tabela 25 – Planejamento de cenário 2 – Empresa Privada (Simples Nacional).....	75
Tabela 26 – Planejamento de cenário 2 – Pessoa Física.....	76
Tabela 27 – Planejamento de cenário 3 – OSCIP (Lucro Presumido)	80
Tabela 28 – Planejamento de cenário 3 – Empresa Privada (Simples Nacional).....	80
Tabela 29 – Planejamento de cenário 3 – Sócio Organização X.....	81
Tabela 30 – Planejamento de cenário 3 – Sócio Empresa Y.....	82
Tabela 31 – Comparativos de Cenários Planejados.....	82
Tabela 32 – Comparativos de Cenários Planejados – Pessoa Física	83

Tabela 33 – Comparativos de Despesas Tributárias PJ - C1 e C2	83
Tabela 34 – Despesas Tributárias PJ - C3	84
Tabela 35 – Comparativo de Despesas Tributárias PJ+PF → C1, C2 e C3	84

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF	Constituição Federal
CNPJ	Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DAS	Documento de Arrecadação Simplificada
DCTF	Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais
DIRF	Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
ECD	Escrituração Contábil Digital
ECF	Escrituração Contábil Fiscal
EFD	Escrituração Fiscal Digital
EP	Empresa de Pequeno Porte
IN	Instrução Normativa
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPTU	Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana
IRPF	Imposto de Renda Pessoa Física
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Física
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
ISSQN	Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza
LC	Lei Complementar
ME	Micro Empresa
NPC	Norma e Procedimento de Contabilidade
OSCIP	Organização da Sociedade Civil de Interesse Público
PIS	Programa de Integração Social
RF	Receita Federal
RPA	Recibo de Pagamento Autônomo

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	15
1.1.	Definição do Problema	15
1.2.	Objetivos	17
<i>1.2.1.</i>	<i>Objetivo Geral</i>	<i>17</i>
<i>1.2.2.</i>	<i>Objetivos Específicos</i>	<i>17</i>
2.	O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	19
2.1.	Definição de Tributos	19
2.2.	Espécies de Tributos	20
<i>2.2.1.</i>	<i>Impostos</i>	<i>21</i>
<i>2.2.1.1.</i>	<i>Imposto de Renda Pessoa Física e Jurídica (IRPF e IRPJ)</i>	<i>22</i>
<i>2.2.1.2.</i>	<i>Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN)</i>	<i>23</i>
<i>2.2.2.</i>	<i>Contribuições Especiais</i>	<i>24</i>
<i>2.2.2.1.</i>	<i>Contribuições Sociais</i>	<i>25</i>
<i>2.2.2.1.1.</i>	<i>Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL)</i>	<i>25</i>
<i>2.2.2.1.2.</i>	<i>Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)</i>	<i>26</i>
<i>2.2.2.1.3.</i>	<i>Contribuição do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS)</i>	<i>27</i>
<i>2.2.2.1.4.</i>	<i>Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS)</i>	<i>28</i>
2.3.	Demonstrativos Contábeis e Fiscais	28
2.4.	Considerações	29
3.	PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E REGIMES DE TRIBUTAÇÃO	30
3.1.	Planejamento Tributário	30
3.2.	Entidades do segundo e terceiro setor da economia	32
3.3.	Sistemas Brasileiros de Tributação	33
<i>3.3.1.</i>	<i>Simplex Nacional</i>	<i>33</i>
<i>3.3.2.</i>	<i>Lucro Presumido</i>	<i>35</i>
<i>3.3.3.</i>	<i>Lucro Real</i>	<i>35</i>
3.4.	Considerações	36
4.	METODOLOGIA DO ESTUDO	37
4.1.	Metodologia da Pesquisa	37
4.2.	Método Proposto	38
<i>4.2.1.</i>	<i>Etapa 1 – Descrever a Organização</i>	<i>39</i>
<i>4.2.2.</i>	<i>Etapa 2 – Verificar o cenário de tributação atual</i>	<i>40</i>

4.2.3. Etapa 3 – Avaliar os dados contábeis do ano calendário de 2016	41
4.2.4. Etapa 4 – Definir fatos e pressupostos básicos	41
4.2.5. Etapa 5 – Simulação dos cenários de tributação	42
4.2.6. Etapa 6 – Definir cenário de tributação mais benéfico para a entidade e seus sócios.	42
4.2.7. Etapa 7 - Estabelecer um método de definição do regime tributário mais adequado para a instituição	42
4.3. Considerações.....	43
5. APLICAÇÃO DO MÉTODO PROPOSTO	44
5.1. Etapa1 - Caracterização da Organização.....	44
5.2. Etapa 2 - Verificação do Cenário atual de tributação.....	47
5.3. Etapa 3 - Avaliação dos dados contábeis da entidade do ano calendário de 2016	51
5.3.1. Identificação das principais receitas da entidade	51
5.3.2. Avaliação dos tributos recolhidos em 2016.....	54
5.3.2.1. Definição das alíquotas e bases de cálculo dos tributos pagos pela entidade.....	56
5.3.2.2. Definição das alíquotas e bases de cálculo dos tributos pagos pelos sócios.....	61
5.4. Etapa 4 - Definir fatos e pressupostos básicos.....	65
5.5. Etapa 5 - Simulação dos cenários de tributação	67
5.5.1. Cenário de tributação 1 (Lucro Presumido).....	67
5.5.1.1. Planejamento tributário - Cenário 1	67
5.5.2. Cenário de tributação 2 (Simples Nacional).....	71
5.5.2.1. Descrição do cenário 2.....	71
5.5.2.2. Planejamento tributário - Cenário 2	74
5.5.3. Cenário de tributação 3 (Lucro Presumido e Simples Nacional)	76
5.5.3.1. Descrição do cenário 3.....	77
5.5.3.2. Planejamento tributário – Cenário 3	79
5.6. Etapa 6 - Definir cenário de tributação mais benéfico para a entidade e seus sócios.....	82
5.7. Etapa 7 - Método de definição de regime tributário mais adequado para a instituição	85
5.8. Considerações.....	89
6. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES.....	90
6.1. Conclusão do Estudo	90
6.2. Recomendações para trabalhos futuros.....	92
6.3. Considerações.....	92

1. INTRODUÇÃO

Como início deste trabalho, o presente capítulo abordará os seguintes tópicos: definição do problema, objetivos e estrutura do trabalho.

1.1. Definição do Problema

Com o cenário atual de incertezas na economia, o aumento da concorrência no mercado e uma maior eficiência da fiscalização tributária, a escolha do melhor regime tributário para uma empresa torna-se determinante para tomada de decisões indispensáveis a continuidade dos negócios.

Segundo dados do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), os brasileiros, em 2017, devem trabalhar, aproximadamente, cinco meses apenas para pagar suas obrigações tributárias ao Fisco (IBPT, 2017, p. 4). Ou seja, teoricamente, apenas a partir do quinto mês do ano as pessoas começariam a receber seu dinheiro ou este realmente entraria no caixa das empresas. Diante disto, fica notável a grande carga tributária a que os brasileiros e suas organizações estão sujeitos, bem como a importância de se aderir a meios legais que diminuam os montantes recolhidos ao fisco.

Neste contexto, muitas empresas buscam reforçar suas áreas tributárias com a finalidade de torná-las menos operacionais e mais estratégicas, uma vez que a carga de impostos brasileira tem apresentado um valor bastante expressivo, girando em torno de 40%, com tendências de aumento, do faturamento de uma empresa, Valor Online (2011).

Uma boa gestão fiscal em uma organização possibilita a redução de seus custos refletindo em resultados positivos de sua situação financeira e econômica. Hoje, tornou-se imprescindível para a sobrevivência de um negócio, o reconhecimento dos tributos incidentes sobre suas atividades, por parte dos gestores, buscando sempre soluções legais e seguras para a diminuição da carga tributária incidente e assegurando o correto cumprimento de suas obrigações fiscais para evitar o pagamento de multas ou contingências fiscais, segundo Crepaldi (2017).

Ainda de acordo com Crepaldi (2017), uma empresa eficiente, do ponto de vista tributário, seria aquela que busca identificar, por meio de atividade lícita, alternativas legais e tributárias, menos onerosas, para atingir seus objetivos comerciais e patrimoniais. Assim, surge uma ferramenta fundamental para reduzir o pagamento da vultosa carga tributária brasileira e aumentar a competitividade das organizações no mercado: o Planejamento Tributário.

O Planejamento Tributário é um instrumento legal, também chamado elisão fiscal, que, segundo Fernandes (2007), tem como propósito a redução total ou parcial da carga fiscal ou a postergação desta. Antes de iniciar-se sua aplicação em uma organização, deve-se verificar estrutura da empresa, o volume de seus negócios, sua situação econômica e o tipo de tributação, ou regime tributário (lucro real, lucro presumido ou simples nacional), que mais irá favorecê-la, bem como a seus sócios, conforme Crepaldi (2017). Além disso, é importante que os profissionais, que irão executar esse planejamento em uma instituição, tenham domínio sobre a legislação vigente, uma vez que ele depende fundamentalmente das alternativas legais lícitas para sua realização.

Diante do exposto, em uma entidade de serviços de saúde, será elaborado um planejamento tributário com o fito de se obter evidências para tomadas de decisões estratégicas da organização. A instituição em questão possui nove sócios e mantém-se no mercado há mais de 15 anos como uma Organização da Sociedade Civil de Interesse Público (OSCIP) e é tributada pelo regime de Lucro Presumido, com imunidades fiscais obtidas por ser uma instituição do terceiro setor. Contudo, devido a questões estratégicas, a instituição busca informações para realizar uma possível mudança em seu regime tributário. Foi levantada a hipótese de se haver uma divisão desta em duas instituições, continuando com a OSCIP, e a outra uma empresa privada.

Apesar da divisão, a administração da instituição continuaria a mesma, compartilhando-se o mesmo espaço físico e alguns funcionários. Esta decisão dificultaria a apuração de gastos da instituição, uma vez que estes, muitas vezes, podem confundir-se e não há como separá-los fidedignamente. Além disso, no caso de uma divisão, não se saberia ao certo em qual das organizações seria mais benéfico para os sócios situarem-se, com a finalidade de haver uma menor incidência de tributos para esses, como pessoas físicas.

Assim, com questões de aumentos de gastos frequentemente levantadas pelos gestores, é perceptível que a instituição necessita de um maior aprofundamento para avaliar suas finanças e decisões estratégicas relacionadas a estas, especialmente, do ponto de vista tributário. Dessa forma, este estudo pretende responder o seguinte questionamento: “Como estabelecer um método de definição do regime tributário mais adequado para uma determinada instituição de saúde e seus sócios, levando-se em consideração a sua formação societária e seus níveis de faturamentos?”.

1.2. Objetivos

Neste tópico, será abordado o objetivo geral do trabalho, além dos objetivos específicos do estudo.

1.2.1. Objetivo Geral

Estabelecer um método de definição do regime tributário mais adequado para uma instituição de saúde e seus sócios, levando-se em consideração a sua formação societária e seus níveis de faturamentos.

1.2.2. Objetivos Específicos

- a) Analisar o regime tributário atual de uma entidade de serviços clínicos com a finalidade de se elaborar um planejamento tributário, formado por cenários com diferentes composições societárias e regimes de tributação, que proporcione um aperfeiçoamento em sua tomada de decisões estratégicas.
- b) Estabelecer cenários de regimes tributários com diferentes formas de organização societária, apontando os benefícios e desvantagens de cada, respeitando a margem de lucro desejada pelos sócios;
- c) Identificar operações tributárias que possam reduzir ou eliminar a carga fiscal da organização;
- d) Estudar faixas financeiras, conforme faturamento dos sócios e da instituição, mais benéficas, tributariamente;

1.3. Estrutura do Trabalho

O presente trabalho divide-se em seis capítulos. O primeiro consiste em uma introdução ao estudo, com definição do problema, que abordará o contexto no qual o estudo está inserido e seu objetivo, geral e específico.

Dando prosseguimento, o segundo capítulo aborda um referencial teórico sobre o tema Tributação no Brasil, tratando sobre a definição de tributos e as espécies tributárias existentes no país, mais especificamente os impostos e as contribuições sociais.

Em seguida, o terceiro capítulo traz uma fundamentação teórica sobre planejamento tributário, abordando preceitos e limitações deste ao ser realizado por empresas do segundo e terceiro setor da economia.

O quarto capítulo apresenta a metodologia científica do trabalho, consistindo em uma apresentação da classificação do trabalho, além de apresentar o método proposto para execução do estudo de caso, abordando as etapas definidas.

No capítulo cinco, é abordada a aplicação e análise do método proposto, detalhando a execução das etapas definidas. Este mostrará dados reais da instituição com a caracterização desta e aspectos contábeis a serem analisados.

Por fim, no sexto capítulo, são apresentadas as conclusões acerca do estudo e, ao final do trabalho, há o referencial bibliográfico utilizado.

2. O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O sistema tributário brasileiro pode ser dito como o conjunto de tributos pelos quais o Estado adquire recursos para o cumprimento de suas funções. Ou ainda, segundo Luizetti (2008, p.16), “é um complexo orgânico formado por tributos instituídos em um país [...] e os princípios que os regem”.

Este de acordo com o art. 2º da Lei nº 5.172, de outubro de 1966, ou Código Tributário Nacional (CTN),

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.

Ainda no CTN, é possível encontrar outros elementos importantes para o entendimento do sistema tributário nacional, como conceitos de sujeito ativo ou passivo, obrigação tributária, fato gerador, crédito tributário, lançamento, além de diversos outros.

Nesse contexto, é importante ressaltar, também, que a CF concedeu, em seu Art 145, a competência tributária apenas às Pessoas Políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Essa competência é indelegável, salvo nos casos da atribuição das funções da arrecadação e fiscalização dos tributos ou da execução de leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conforme Art 7º do CTN.

2.1. Definição de Tributos

Segundo Sabbag (1995 apud Nogueira 2010), os tributos são receitas derivadas recolhidas do patrimônio do indivíduo, conforme normas do direito público, pelo Estado, baseado em seu poder como tal. O autor afirma ainda que este incide onde há riqueza ou presunção de riqueza.

Castellani (2009) afirma que a cobrança de tributos é uma das formas de transferência de riqueza dos cidadãos para o Estado, uma vez que este precisa cumprir uma série de atividades essenciais à sociedade.

O CTN, em seu Art. 3º, aduz de que tributo é

Toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Aprofundando mais esta definição, alguns conceitos devem ser detalhados. Iniciando por “prestação pecuniária”, pode-se entender que estes devem ser quantificados como uma medida em dinheiro, fato que pode ser confirmado no Art. 162 do CTN, o qual afirma que o pagamento dos tributos deve ser efetuado em: moeda corrente, cheque, vale postal, estampilha ou em papel selado. De acordo com Sabbag (2010, p. 372), “não há como estabelecer associação entre tributo e a obrigação que não seja pecuniária, v.g., a de prestar serviço militar obrigatório”.

Outro conceito importante trazido pelo CTN na definição de tributos é sua compulsoriedade. Esta deve ser interpretada como um dever do contribuinte, não contratual, não voluntário e independente de sua vontade de querer ou não querer realizar a obrigação. Segundo Sabbag (2010, p. 373), este termo é confirmador do princípio da supremacia do Direito Público, o qual “dá guarida a imposição unilateral de obrigações, independentemente da anuência do obrigado”.

Por fim, os dois conceitos que devem ser enfatizados são de que o tributo não deve constituir sanção de ato ilícito, ou seja, que este é diferente de multa, e de que ele deve ser instituído por lei, obrigação *ex lege*, fazendo referência ao princípio constitucional da legalidade.

Além disso, é importante salientar que, conforme o Art. 113 do CNT, a ocorrência do tributo surge com a ocorrência do fato gerador, ou concretização da hipótese de incidência, fazendo nascer, assim, a obrigação do contribuinte de realizar o pagamento. Por fato gerador entende-se, de acordo com o Art. 114, da supramencionada codificação, como uma situação “como necessária e suficiente à sua ocorrência”, ou seja, quando um contribuinte realiza uma ação definida por lei como tributável ele está sujeito à obrigação fiscal.

Atualmente, segundo dados do Portal Tributário (2017), a quantidade de Tributos existentes no Brasil gira em torno de 94 tipos distintos, que se subdividem em algumas espécies a serem vistas a seguir.

2.2. Espécies de Tributos

A CF, por meio de seu Art. 45 estabeleceu que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir as seguintes espécies tributárias:

- I - impostos;
- II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;
- III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Além disso, o CTN reafirma o texto constitucional, por meio do Art. 5º, quando aduz que “os tributos são impostos, taxas e contribuições sociais”.

Em contrapartida, atualmente, mesmo com a Carta Magna do país explicitando apenas estes três tipos de tributos, há divergências sobre a quantidade de espécies tributárias existentes no Brasil, defendendo, a maioria doutrinária, a Teoria Pentapartida, que prega a existência de cinco espécies tributárias: imposto, taxa, contribuição social, contribuição de melhoria e empréstimo compulsório.

Sabbag (2010), também defensor da teoria Pentapartida, em seu livro, cita um trecho de um voto do ex Ministro do STF, Moreira Alves, no qual este afirma que de fato existem três modalidades de tributos na CF, mas o CTN faz alusão em seus artigos 148 e 149 a duas outras modalidades: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais.

Ademais, outro autor, Machado (2001, p.64), reafirma a teoria escrevendo que “o sistema tributário brasileiro possui cinco espécies de tributo, a saber: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios”.

Segundo Castellani (2009), as espécies de tributos pressupõem a existência de critérios de classificação para sua diferenciação. No CTN o elemento diferenciador das espécies é o fato gerador de cada obrigação.

2.2.1. Impostos

“O imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal, relativa ao contribuinte” (Art 16 CTN). É uma espécie tributária não vinculada que, segundo Sabbag (2010, p. 397), “encontra sua essencial justificativa no princípio da capacidade contributiva”, ou seja, não é retributivo, não favorece a existência de um sistema de custo benefício.

De acordo com Fabretti (2003 p.116) os impostos, uma vez instituídos por lei, “são devidos, independentemente de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte”, reafirmando, assim, o não vínculo destes com alguma prestação específica do Estado ao sujeito passivo, como educação, mobilidade, saúde etc.

Alguns exemplos de impostos são: Imposto de Renda (IR), Imposto Sobre Serviços (ISS), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto Territorial Urbano (IPTU), dentre outros.

2.2.1.1. Imposto de Renda Pessoa Física e Jurídica (IRPF e IRPJ)

De acordo com Sabbag (2015, p. 777), o Imposto de Renda “é a principal fonte de receita tributária da União, quanto a impostos, possuindo nítida função fiscal”. Além disso, ainda segundo o autor, este imposto é utilizado como meio hábil para promover uma adequada distribuição de renda da população.

O IR tem previsão constitucional estabelecida no Art. 153, III e §2º da CF/88, quando esta prescreve que “compete a união instituir imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza”, para pessoas físicas quanto para pessoas jurídicas. Ademais, este imposto é regido pelo Regulamento de Imposto de Renda (RIR), Decreto No 3000/99, no qual podem ser encontradas informações quanto sua tributação, fiscalização, arrecadação e administração.

No RIR, há uma divisão de tributação entre: Pessoas Físicas e Pessoas Jurídicas, havendo assim o Imposto de Renda PF e o Imposto de Renda PJ. Segundo o Art. 2º do RIR, são pessoas físicas aquelas “domiciliadas ou residentes no Brasil, titulares de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza”. Já as pessoas jurídicas de direito privado têm seu conceito definido no Código Civil:

Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado:

I - as associações;

II - as sociedades;

III - as fundações;

IV - as organizações religiosas;

V - os partidos políticos;

VI - as empresas individuais de responsabilidade limitada.

O IRPF tem como fato gerador, conforme o Art. 34 do CTN, a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: de renda (ou o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos); e de proventos de qualquer natureza.

Com relação à base de cálculo, segundo Carneiro (2015, p. 583), o IRPF “adota o sistema de bases correntes” pelo qual o contribuinte recolhe o montante do tributo devido no mês em que se auferiu o rendimento e depois pode ser compensado pela declaração de ajuste

anual pela qual são devolvidas certas deduções e despesas previstas em lei. Assim como no IRPF, no IRPJ o sistema adotado é o de bases correntes, mas com a possibilidade de recolhimento trimestral do imposto sobre o lucro, variando conforme a escolha de regime tributário.

Por fim, a CF prevê, em seu Art. 150, casos em que é vedado à União, Estados, Municípios e ao Distrito Federal cobrar tributos de seus contribuintes. Dentre estes, estão os de instituições de assistência social sem fins lucrativos, que deverão ser imunes ao imposto desde que atendidos os requisitos de lei. Ademais, é válido ressaltar ainda, que além das ONG que conseguem o benefício da imunidade, outras, que não estão enquadradas na imunidade constitucional, podem recorrer às isenções, reguladas pela Lei Ordinária 9.532/97, que cita outras organizações com o benefício.

Desse modo, a Lei 9.532/ 97 em seu Art. 12, § 2º, relata alguns destes requisitos:

- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados, exceto no caso de associações assistenciais ou fundações, sem fins lucrativos, cujos dirigentes poderão ser remunerados [...].
- b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
- c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
- d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;
- e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;
- f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;

2.2.1.2. Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN)

Determinado pelo Art. 156 da CF, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é regulamentado pela Lei Complementar n. 116/03, além de legislações específicas municipais. No município de Fortaleza-CE, por exemplo, o imposto é regulamentado pela LC 159/13 e pelo Regulamento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer natureza - ISSQN.

Segundo a Lei 116/03, em seu Art. 1º, o ISS, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, “tem como fato gerador a prestação de serviços [...], ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador”. Por serviços deve-se entender “trabalhos ou atividades economicamente mensuráveis que determinada pessoa presta a

outra”, conforme definição de Bartine (2012, p. 285). A referida lei ainda enumera aproximadamente 230 serviços divididos em 40 itens, Sabbag (2015).

A alíquota deste imposto poderá ser fixa ou proporcional, variando conforme características do contribuinte. Segundo Sabbag (2015, p. 644), quando a tributação for fixa, é porque esta é incidente sobre um único valor pago periodicamente por profissionais liberais que realizam serviços pessoais. Ainda conforme o autor, quando a alíquota for proporcional, ela incidirá sobre o movimento econômico das empresas prestadoras de serviços.

Neste contexto, é importante ressaltar que cada município possui autonomia para fixar suas alíquotas, por meio de suas Leis Ordinárias, respeitando o limite inferior de 2% e superior de 5%, estabelecido pelo Art. 8º da Lei 116/03. Assim, os percentuais do imposto definidos deverão ter como base de cálculo, ainda conforme esta LC, em seu Art. 7º, o preço ou valor bruto do serviço prestado. Como exemplos destas alíquotas no município de Fortaleza-CE, podem-se citar os serviços de saúde, assistência médicas e congêneres, que atualmente possuem alíquota de 3% e os serviços de instrução, treinamento, orientação pedagógica e educacionais, avaliação de conhecimentos de qualquer natureza, com alíquota atual de 5%.

2.2.2. Contribuições Especiais

Segundo Sabbag (2010, p. 493), as contribuições são uma espécie de tributo direcionada ao financiamento de gastos específicos no contexto de intervenção do estado no campo social e econômico, para o cumprimento dos ditames da política de governo.

Estas são espécies tributárias, inferidas do Art. 149 da CF, o qual afirma:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos Arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no Art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o Art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

Ou seja, estas foram instituídas para atender a três fins específicos: o financiamento da seguridade social (contribuições sociais), das entidades de determinadas classes profissionais (contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica) e da

intervenção estatal no domínio econômico (contribuição de intervenção no domínio econômico – CIDE).

2.2.2.1. Contribuições Sociais

As contribuições sociais, conforme Castellini (2009, p. 40), “visam custear atividades específicas do Estado da Ordem Social”, relacionadas à saúde, assistência, previdência ou educação, compreendidas no Título VIII da CF. Ainda conforme o autor, estas contribuições podem ser divididas em: sociais, para a seguridade social e sociais gerais. As sociais têm por objetivo financiar atividades ligadas ao tripé previdência, assistência social e saúde (dispostos no Art. 194 da CF). Já as para a seguridade social visam subsidiar as atividades restritas ao campo da seguridade social (previstas no Art. 195 §4º da CF). Por fim, as contribuições sociais gerais destinam-se ao financiamento das demais áreas relacionadas ao campo social da atuação estatal, não contempladas pelas contribuições sociais anteriores, relacionadas, geralmente, a educação e manutenção do “sistema S”.

2.2.2.1.1. Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL)

Instituída pela Lei No 7689/88 e de competência da União, a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido visa o financiamento da seguridade social e tem como contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no País, bem como as que lhe são equiparadas, pela legislação do IRPJ. O seu cálculo depende, basicamente, do regime de contribuição escolhido pela organização em questão, com alíquotas que variam de 9% a 15%, conforme Art. 17 da Lei nº 11.727.

Ademais, com base em informações do site da Receita Federal, para o regime de Lucro Presumido, sua base de cálculo será estimada pela soma de 12% (doze por cento) ou de 32% (trinta e dois por cento) da receita bruta auferida no período, dos rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e renda variável e dos ganhos de capital, das demais receitas e dos resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na atividade, no mês em que forem auferidos.

2.2.2.1.2. *Programa de Integração Social (PIS) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)*

O Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) são tributos previstos pela Constituição Federal e com regulamentação atualizada pelo Decreto N° 4524/02. O PIS consiste num tributo que possui a finalidade de transferência de renda, permitindo melhor distribuição da renda nacional, por meio do abono salarial. A COFINS tem por finalidade custear a seguridade social, qual consiste em um conjunto de políticas com objetivo de custear a previdência, a saúde e a assistência social.

Ambos são contribuições com regras similares, possuindo como contribuintes as entidades fechadas e abertas de previdência complementar, além das submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência. Estas contribuições sociais apresentam seus fatos geradores dispostos no Art. 2° do decreto citado:

Art. 2° As contribuições de que trata este Decreto têm como fatos geradores (Lei n° 9.718, de 27 de novembro de 1998, art. 2°, e Medida Provisória n° 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 13):

I - na hipótese do PIS/PASEP:

a) o aferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado; e

b) a folha de salários das entidades relacionadas no art. 9°; e

II - na hipótese da COFINS, o aferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado.

Parágrafo único. Para efeito do disposto na alínea "a" do inciso I e no inciso II, compreende-se como receita a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade exercida pela pessoa jurídica e da classificação contábil adotada para sua escrituração.

As bases de cálculo e alíquotas destas contribuições podem ser determinadas conforme o regime no qual a instituição está encaixada: cumulativo, não cumulativo ou regime diferenciado.

O regime cumulativo é regulamentado pela lei 9.718/98, o qual define a base de cálculo de ambas as contribuições como corresponde ao faturamento mensal das instituições deduzido das exclusões dispostas em lei, suas alíquotas vigentes são de 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS.

2.2.2.1.3. Contribuição do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS)

Disposto na Lei 8.212/91, o INSS é uma contribuição destinada a assegurar o direito dos contribuintes à saúde, à previdência e à assistência social. A contribuição é válida tanto para empregados quanto para empregadores (pessoa física e jurídica), sendo de obrigação de todos os trabalhadores o seu recolhimento.

Segundo Gomes (2008), o INSS deve ser calculado a base de um percentual de alíquota variável, não cumulativo, em conformidade com a Lei, sobre o salário de contribuição do segurado. Estas alíquotas são definidas de acordo com a faixa salarial de contribuição estabelecida pelo órgão da previdência anualmente.

O INSS deve ser recolhido tanto de empregadores quanto dos empregados. Nos regimes de tributação do Lucro Real ou do Lucro Presumido, as organizações devem recolher para seus funcionários o INSS patronal, de responsabilidade da empresa e, também, o INSS dos segurados, de responsabilidade do empregado, retido na fonte. O INSS patronal varia conforme a instituição e possui sua alíquota composta pela contribuição previdenciária, alíquotas de até 20%, conforme tabela 1, somado a percentuais de Risco de Acidente de Trabalho (RAT) e o Fundo de Previdência a Assistência Social (o qual ajuda entidades do terceiro setor, como as do sistema “S”). O INSS segurado é de responsabilidade do empregado e do autônomo e é retido na fonte o percentual correspondente, conforme tabela 2.

Figura 1: Tabela para recolhimento patronal, 2016.

Tabela para Contribuinte Individual e Facultativo	
Salário de Contribuição (R\$)	Alíquota (%)
880,00	5*
880,00	11**
880,00 até 5.189,82	20

Fontes: Previdência Social (2017).

Figura 2: Tabela para recolhimento, retido na fonte 2016.

Tabela para Empregado, Empregado Doméstico e Trabalhador Avulso	
Salário de Contribuição (R\$)	Alíquota (%)
Até 1.556,94	8
De 1.556,95 até 2.594,92	9
De 2.594,93 até 5.189,82	11

Fontes: Previdência Social (2017).

No caso dos empregadores, eles devem recolher o INSS de segurado autônomo. Estes são casos, também, de contratações de profissionais, não vinculados à empresa, que devem requerer a emissão de RPA. Nestes casos, os contratantes emitem o recibo com as respectivas alíquotas da contribuição, retidas na fonte.

2.2.2.1.4. Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS)

Instituído pela Lei 5.107/66 e, hoje, regulamentado pela 8.036/90, o FGTS é um benefício do trabalhador que dá direito a indenização ao final de seu tempo útil de atividade. Segundo Martins (2010, p. 27) o FGTS é um depósito “bancário vinculado, pecuniário, compulsório, realizado em favor do trabalhador, visando formar uma espécie de poupança, que poderá ser sacada nas hipóteses prevista em Lei”.

A contribuição não deve ser descontada do salário do empregado, é uma obrigação do empregador que deve ser depositada mensalmente. Todos os trabalhadores que possuem contrato de trabalho regido pela Consolidação das Leis do Trabalho – CLT- têm direito ao FGTS.

Conforme a Lei 8.036/90, em seu Art. 15

todos os empregadores ficam obrigados a depositar, até o dia 7 (sete) de cada mês, em conta bancária vinculada, a importância correspondente a 8 (oito) por cento da remuneração paga ou devida, no mês anterior, a cada trabalhador.

2.3. Demonstrativos Contábeis e Fiscais

De acordo com a NPC 27, do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), "as demonstrações contábeis são uma representação monetária estruturada da

posição patrimonial e financeira em determinada data e das transações realizadas por uma entidade no período findo nessa data”. Assim, estes servem como atendimento aos os usuários das informações contábeis de uma instituição apoiando tomadas de decisão.

Alguns exemplos destes demonstrativos são: o balanço patrimonial, constituído pelos bens, direitos e obrigações de uma entidade; a Demonstração do Resultado do Exercício, que tem como objetivo apresentar o resultado apurado, em relação ao conjunto de operações realizadas, em um exercício financeiro; dentre outros.

Além destes, o fisco brasileiro elaborou, como forma de fiscalizar e controlar a arrecadação de tributos no país, demonstrativos fiscais, os quais explanam os tributos a ele devidos e são exigidos por lei como obrigações acessórias. Pode-se citar, como alguns exemplos de controle dos regimes tributários, a Escrituração Contábil Digital (ECD), a qual conta em sua estrutura com a forma digital dos livros diário, razão e balancetes diários; a Escrituração Contábil Fiscal (ECF), que interliga os dados contábeis e fiscais que se referem à apuração do IRPJ e da CSLL; a Escrituração Fiscal Digital (EFD), constituída de um conjunto de escriturações de documentos fiscais e de outras informações de interesse do fisco e a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais DCTF, a qual explana informações relativas aos tributos e contribuições apurados pela pessoa jurídica em cada mês.

2.4. Considerações

Neste capítulo foram apresentadas concepções relacionadas ao sistema tributário brasileiro, havendo uma apresentação sobre o conceito de tributos e suas espécies, abordando ainda alguns exemplos destas espécies a serem tratadas durante o trabalho.

O próximo capítulo abordará o conceito de Planejamento tributário, bem como os tipos de regimes tributários vigentes no Brasil e o conceito da divisão de setores da economia.

3. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO E REGIMES DE TRIBUTAÇÃO

A realização de um planejamento tributário proporciona a racionalização da carga tributária a ser suportada por uma organização. Este nasce como um instrumento pelo qual o contribuinte, anteriormente ao nascimento do fato imponible, pode lançar mão de alternativas legais para prever cenários e traçar possibilidades que minorem a carga tributária incidente sobre suas operações, conforme Marques (2015). Assim, analisando-se a situação tributária de uma empresa por cenários nos regimes de tributação existentes no Brasil, Simples Nacional, Lucro Real e Lucro Presumido, consegue-se fazer a opção fiscal menos onerosa para estas durante um determinado exercício financeiro.

3.1. Planejamento Tributário

Também denominado *elisão fiscal*, segundo Fernandes (1993 apud Xavier, 2007), o planejamento tributário alcança seus objetivos por meio de atos ou conjuntos de atos que pretendam impedir a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou que produzam a ocorrência deste em outra ordem jurídica (mais favorável). É válido ressaltar, que no planejamento evita-se a incidência tributária, na fraude tenta-se esconder fatos para fazer com que a norma que já incidiu sobre estes não seja aplicada, (Machado Segundo, 2007).

Esta ferramenta corporativa necessita de uma contabilidade bem feita na empresa, de um conhecimento técnico eficiente das normas jurídicas vigentes e da existência, fundamental, de ética e de bom-senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas em sua elaboração.

Segundo Fernandes (2007), o propósito do planejamento tributário é obtido com a redução total ou parcial da carga fiscal ou a postergação desta. Para isto, alguns mecanismos devem ser utilizados, como o estudo da incidência de tributos antes dos lucros ou os incidentes no momento da distribuição dos lucros gerados, por exemplo.

Além disso, no sentido de aperfeiçoar a aplicação dos recursos disponíveis com uso deste instrumento, deve-se verificar, antes de sua execução, a estrutura da empresa, o volume de seus negócios, sua situação econômica e o tipo de tributação que mais irá favorecê-la, conforme Crepaldi (2017).

Neste contexto, é importante que, ao executar um planejamento tributário, o profissional tenha domínio sobre a legislação vigente a época de sua elaboração, uma vez que este depende fundamentalmente das alternativas legais lícitas para sua realização.

Ademais, é válido ressaltar, que não se deve confundir a Elisão com a Evasão. A Elisão, segundo Sabbag (2010), ocorre quando há a prática de atos lícitos, de modo a se obter legítima economia de tributos. Já a evasão, ainda segundo o autor, constitui-se de práticas ilícitas para se furtao pagamento de tributos.

É essencial enfatizar, ainda, considerações sobre a construção de um bom planejamento tributário. Crepaldi (2017, p. 84), em sua obra, elaborou um modelo mais detalhado com nove passos de um planejamento a serem seguidos:

Tabela 1: Passos do Planejamento.

Passo 1	Considerações Preliminares		Passo 6	Planejamento Tributário induzido pela legislação	
	a	Empresa eficiente do ponto de vista tributário		a	Sistema de apuração de tributos
	b	Diferença entre evasão e elisão fiscal		b	Formas de retribuição dos acionistas
Passo 2	Objetivo estratégico do planejamento tributário			c	Forma de recuperação de tributos
	a	Redução ou eliminação da carga fiscal nas empresas	Passo 7	Planejamento tributário nas organizações societárias	
	b	Postergação ou eliminação do pagamento de tributos e contribuições		a	Captação de recursos internos
	c	Diminuição da contingência tributária		b	Responsabilidade das pessoas ligadas
	d	Recuperação de tributos recolhidos		c	Prejuízo fiscal, base negativa da CSLL e IRPJ
Passo 3	Frentes de ação do planejamento tributário		Passo 8	Diligência como fonte de Planejamento tributário	
	a	Questionamento judicial de tributos		a	Identificação de ativos e passivos não contabilizados
	b	Planejamento induzido pela legislação		b	Recuperação de crédito fiscal
	c	Reorganização corporativa		c	Processo de compra e venda de mercadorias e produtos
Passo 4	Etapas (metodologia) do planejamento tributário		Passo 9	Limites do planejamento tributário	
	a	Revisão da estrutura corporativa		a	Questionamento pelo fisco
	b	Análise do planejamento estratégico		b	Defesa (ação fiscal) do Departamento Jurídico
	c	Mapeamento das atividades (Controladoria)		c	Jurisprudência favorável ao contribuinte
	d	Formulação da estratégia tributária		d	Defesa fiscal – Contribuinte x Aduana (Administrativa)
Passo 5	Questionamento judicial de tributos			e	Recuperação de tributos em trânsito
	a	Princípios constitucionais da corporação			
	b	Hierarquia da legislação tributária (ordenamento jurídico)			

Fonte: Crepaldi (2017, p. 84)

Neste modelo, primeiramente, deve ser avaliada a situação atual da empresa, sua eficiência tributária e o conhecimento dos profissionais quanto ao que é legal para a empresa. Em seguida, devem ser traçados seus objetivos estratégicos do planejamento, para então iniciarem-se as frentes de ação do planejamento. Com estes dados, deve-se elaborar a metodologia a ser seguida, como mapeamento dos principais processos, análise do planejamento estratégico, formulação da estratégia tributária, dentre outros. Assim, alguns aspectos legais e contábeis serão analisados para avaliar-se o melhor cenário de enquadramento da organização. Caso necessário, poderá haver questionamentos judiciais de tributos.

Por fim, ainda de acordo com Crepaldi (2017), com um planejamento bem elaborado, a organização contribuinte poderá obter benefícios como: entender o processo entre o planejamento tributário e a sonegação fiscal; um melhor conhecimento do processo tributário, além da identificação de oportunidades de eliminação ou minimização da carga tributária incidente; a utilização de diligência como fonte de dados do planejamento tributários etc.

3.2. Entidades do segundo e terceiro setor da economia

A elaboração de um planejamento tributário pode diferir, consideravelmente, de acordo com a classificação jurídica ou setor de uma entidade que se estiver trabalhando. Assim, é importante salientar que, conforme Alexandrino e Paulo (2017), a economia brasileira pode ser dividida basicamente em três setores. O primeiro setor é representativo da atuação do Estado, o segundo setor é composto pelo mercado e o terceiro pelas atividades paraestatais. Cada um dos setores possui especificidades que devem ser estudadas para a escolha correta do regime tributário, em especial nos segundo e terceiro setores.

O segundo setor está relacionado às empresas privadas, possui fins lucrativos e também é conhecido como setor produtivo pela sua capacidade de criação de valor e de valores monetários. As empresas deste setor podem realizar a divisão de lucros, entre seus administradores, advindos de suas atividades, as quais tendem a ser extremamente diversificadas devido às crescentes necessidades da sociedade. Este setor está sujeito a três regimes de tributação: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional.

O terceiro é composto por entidades privadas da sociedade civil, as quais, conforme Alexandrino e Paulo (2017), prestam serviços de interesse social sem fins lucrativos e não exclusivos do poder público. Assim, a classificação das Organizações da Sociedade

Civil de Interesse Público (OSCIP) insere-se dentro do terceiro setor, uma vez que esta, em parceria com o poder público, deve desenvolver alguns dos requisitos legais previstos na Lei 9.790/99, como: atuar na área de assistência social, realizar a promoção gratuita de educação e da saúde, realizar promoção do voluntariado, dentre outros.

É válido ressaltar, ainda, que em se tratando de pessoa jurídica, as OSCIP geram um patrimônio e necessitam de contabilidade, bem como os outros setores, Bento (2010). Assim, para seu funcionamento, essas organizações necessitam de receitas, as quais muitas vezes geram lucros, contudo estes não podem ser divididos entre os sócios da instituição, mas é legítima a remuneração destes por serviços efetivamente prestados, desde que seja observado o limite salarial estipulado legalmente.

Além disso, assim como o segundo setor, as instituições do terceiro estão sujeitas também aos mesmos regimes de tributação, entretanto, por haver parceria com o Estado, estas podem ser divididas em dois grupos: as imunes de tributos (asseguradas pela CF em seu Art. 150) e as que gozam de isenções de alguns impostos (que variam conforme a natureza da atividade e o local onde a entidade está sediada).

3.3. Sistemas Brasileiros de Tributação

Segundo Crepaldi (2017, p. 88), a escolha de um regime de tributação é um aspecto fundamental para o resultado da empresa. Hoje, a legislação tributária brasileira disponibiliza três modalidades de regimes diferentes, que podem ser adotadas por escolha do contribuinte ou por determinação legal: Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real.

A decisão quanto à escolha destes regimes deve ser feita anualmente pelos administradores da organização, uma vez que a legislação não possibilita a mudança de sistemática no mesmo exercício, logo, caso haja equívocos, a empresa estará suscetível aos efeitos durante todo o exercício social.

3.3.1. Simples Nacional

Previsto pela CF em seu Art. 146, o Simples Nacional, ou Super Simples, em vigor desde 2007, é um regime tributário simplificado para arrecadação de tributos devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte.

Este regime é regulamentado pela Lei Complementar nº 123 de 14/12/2006, a qual

Estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte [...] no que se refere:

I - à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias;

II - ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias;

III - ao acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão.

IV - ao cadastro nacional único de contribuintes a que se refere o inciso IV do parágrafo único do art. 146.

Segundo Alexandrino e Paulo (2007, p. 111), o Simples Nacional não se configura como uma espécie de tributo ou uma isenção e sim como “um sistema de pagamento unificado de vários tributos, em regra, mais benéfico que a tributação comum”.

Neste contexto, nesse regime de tributação, o legislador instituiu a utilização de uma única base de cálculo, a receita bruta da pessoa jurídica, sobre a qual devem incidir alíquotas progressivas, representativas de um conjunto de tributos, “cuja determinação é obtida mediante o enquadramento da situação da ME ou EP em tabelas constantes da própria lei”, conforme relatam Alexandrino e Paulo (2007, p. 112).

Por meio de documento único de arrecadação, o Documento de Arrecadação Simplificada (DAS), o Estado consegue obter o recolhimento mensal dos seguintes tributos: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ); Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS); Contribuição para o PIS/PASEP; Contribuição para a Seguridade Social; Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS); Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS); Contribuição Patronal Previdenciária; dentre alguns outros.

Para uma organização aderir ao Simples Nacional é necessário que esta se enquadre como micro ou pequena empresa. Segundo o Art. 3º, I, da Lei Complementar 123, as organizações poderão ser consideradas microempresas quando arrecadarem, “em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais)”. Já para serem consideradas pequenas empresas, conforme o Art. 3º, II, as instituições devem auferir, “em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais)”.

3.3.2. Lucro Presumido

Regulamentado pelo RIR, Decreto 3000/99, o regime de tributação do lucro presumido, conforme Rodrigues et al (2009, p.327), é um meio de tributação simplificada para determinar-se “a base de cálculo do imposto de renda e da CSLL de pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano-calendário, à apuração do lucro real”. Segundo Oliveira et al (2004, p.178), este regime tributário “difere do conceito de lucro real, visto tratar-se de uma presunção, por parte do fisco, do que seria o lucro das organizações caso não houvesse a Contabilidade”, ou seja, busca facilitar a apuração da base de cálculo e o recolhimento do IR e da CSLL de algumas instituições.

Podem optar por este regime, conforme informações do site da Receita Federal em 2017, as pessoas jurídicas:

- a) Cujas receitas totais no ano-calendário anterior tenham sido iguais ou inferiores a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses em atividade no ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses.
- b) que não estejam obrigadas à tributação pelo lucro real em função da atividade exercida ou da sua constituição societária ou natureza jurídica.

De acordo com Hazan (2004), o Lucro Presumido deve ser auferido pela soma das parcelas trimestrais (de cada ano calendário) do valor resultante da aplicação dos percentuais definidos sobre a receita bruta (variando de acordo com a atividade mercantil) e dos ganhos de capitais, rendimentos e ganhos auferidos em aplicações financeiras, além dos resultados positivos decorrentes de outras receitas.

3.3.3. Lucro Real

De acordo com o artigo 247 do RIR/99 o Lucro Real é o regime tributário que incide sobre “o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas” pela legislação do IR. Estes ajustes, segundo Oliveira et al (2004, p.176), e a demonstração do lucro real devem ser transcritos no Livro do Lucro Real (LALUR).

De acordo com Crepaldi (2017, p. 88), o Lucro Real deveria ser estabelecido como a forma de tributação padrão brasileira, uma vez que sua metodologia propõe-se a “averiguar as receitas e a deduzir os custos e as despesas para apurar o resultado de um

período”. A legislação estabelece que o lucro líquido (ou prejuízo) de uma organização seja ajustado antes da provisão para o IR e comprovado por lançamentos contábeis à Receita Federal por meio da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) e do SPED contábil, conforme art. 6º do Decreto Lei 1598/77 e Art. 247/99 do RIR.

Rodrigues et al (2009, p.33) afirma que o “Lucro Real é a forma completa de apuração do IR e da CSLL, direcionado a todas as pessoas jurídicas quer por obrigatoriedade prevista na legislação vigente quer por livre opção”, ou seja, este regime tributário pode ser escolhido por qualquer instituição, independentemente do porte ou ramo de atividade, sendo de exigência apenas de algumas pessoas jurídicas definidas pelo art. 246 do Decreto 3.000/99.

3.4. Considerações

Este capítulo abordou o conceito de Planejamento Tributário, analisando seu propósito e premissas necessárias para sua elaboração. Além disso, foram descritos os regimes de tributação vigentes no país: Simples Nacional, Lucro Real e Lucro Presumido, relatando-se suas principais características. Por fim, foram explicitados os três setores da economia e seus principais aspectos, em especial o segundo e terceiro setor.

O próximo capítulo abordará a descrição da metodologia da pesquisa, além da descrição do método proposto do presente estudo.

4. METODOLOGIA DO ESTUDO

Este quarto capítulo terá como conteúdo uma apresentação da metodologia do trabalho. Será dividido em dois tópicos, o primeiro abordará os procedimentos técnicos utilizados durante a realização do projeto, bem como a classificação do trabalho. O segundo trará a enumeração das etapas do método proposto, com uma breve descrição de cada uma.

4.1. Metodologia da Pesquisa

A Metodologia da pesquisa pode ser entendida, de acordo com Prodanov e Freitas (2013, p.14), como uma “aplicação de procedimentos e técnicas [...] para construção do conhecimento, com o propósito de comprovar sua validade e utilidade nos diversos âmbitos da sociedade”.

Nesse diapasão, segundo Gil (2002, p. 17), a pesquisa surge como um “procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos”. Em complemento, Silva e Menezes (2005, p. 20) afirmam que a “pesquisa é um conjunto de ações, propostas para encontrar a solução para um problema, que tem por base procedimentos racionais e sistemáticos.”, ou seja, esta é realizada quando há um problema e não existem informações suficientes para solucioná-lo.

Dessa forma, para a elaboração de um projeto, uma das decisões relevantes é a escolha do método de pesquisa, conforme Ganga (2012, p.196). Assim as pesquisas podem ser escolhidas conforme suas classificações, propósitos ou objetivos e tipos de abordagem.

Gil (2010) afirma que as pesquisas podem ser classificadas quanto aos seus propósitos como: exploratória, descritiva ou explicativa. Assim, este trabalho caracteriza-se como uma pesquisa descritiva, uma vez que, de acordo com Kauark, Manhães e Medeiros (2010), este tipo de pesquisa procura descrever características de uma determinada população ou fenômeno para então, utilizando-se de técnicas padronizadas de coleta de dados, levantar informações necessárias para a resolução problema. No presente estudo, inicialmente, foram levantados dados com a finalidade de se descrever a situação atual, para então detectar-se possíveis relações entre as variáveis em questão que proporcionassem melhores decisões estratégicas das empresas da pesquisa.

Quanto a sua classificação, esta pode dizer-se como uma pesquisa aplicada, uma vez que, conforme Ganga (2012, p. 17) esse tipo de pesquisa tem o fito de gerar conhecimentos com o propósito de aplicá-los na resolução de problemas específicos.

Complementando ainda este conceito, Gil (2010) destaca que uma pesquisa aplicada “abrange estudos elaborados com a finalidade de resolver problemas identificados no âmbito das sociedades em que os pesquisadores vivem”.

Ademais, pode-se classificar ainda a pesquisa quanto à abordagem do problema, que no caso do presente estudo foi considerado como uma pesquisa quantitativa, vez que, por meio desta, de acordo com Ganga (2012), é possível confirmar e quantificar, de forma estatística, as relações que possam existir entre variáveis da pesquisa que influenciem o fenômeno estudado.

Ainda podem-se citar, quanto à metodologia, alguns procedimentos técnicos utilizados durante a elaboração do projeto, como: a pesquisa documental, facilitada com a ajuda do corpo gestor, funcionários e contadores da organização estudada; pesquisa bibliográfica, utilizada para contextualizar a pesquisa e embasar teoricamente os conceitos e ideias nela consignados; e o estudo de caso.

O estudo de caso configura-se como um método de pesquisa o qual envolve o estudo profundo e exaustivo dos objetos da pesquisa de maneira que se possibilite seu amplo e detalhado conhecimento, segundo Gil (2010). Além disso, Ganga (2012, p. 260) afirma ainda que o objetivo do estudo de caso “é promover tanto a construção, teste e ampliação de teorias, quanto à exploração e melhor compreensão de um fenômeno em seu contexto real”.

Por fim, vale ressaltar que para Yin (2010) existe a necessidade de se seguir uma estratégia analítica geral para a análise de um estudo de caso, na qual serão definidas prioridades para as variáveis a serem avaliadas e identificados os por quês de analisá-las.

Assim, o presente trabalho pode ser classificado como uma pesquisa descritiva, aplicada, quantitativa, bibliográfica e estudo de caso. O estudo será realizado por meio de coleta de dados, com entrevistas, observações e solicitação de documentos; pesquisa e revisão bibliográfica, em materiais publicados, como livros, artigos, monografias teses e materiais disponíveis na Internet.

4.2. Método Proposto

O método proposto do presente trabalho será executado em sete etapas (Figura 1). A primeira consiste na apresentação da organização do estudo, na qual serão abordados seus aspectos gerais e detalhadas peculiaridades jurídicas, organizacionais e contábeis.

Em seguida, na segunda etapa, há uma análise do cenário atual de tributação da instituição, bem como um melhor entendimento de seus processos de apuração de tributos.

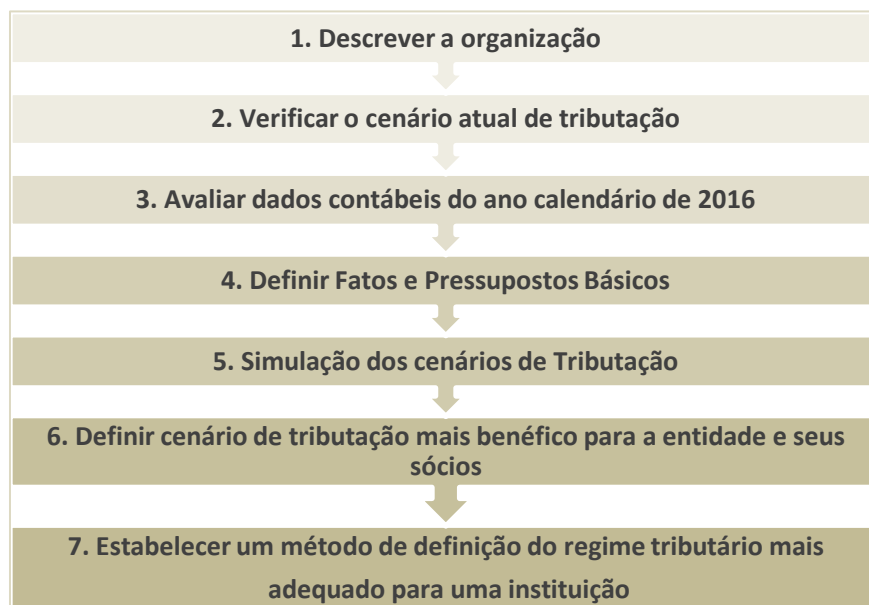
Na terceira etapa, terá início uma avaliação dos demonstrativos contábeis obtidos e a definição das bases de cálculo dos tributos a serem utilizadas nos cenários futuros da quarta etapa.

Neste contexto, devem ser definidos, então, os fatos e premissas delimitadores do planejamento, trabalho realizado na quinta etapa, para então dar-se início a elaboração de diferentes cenários de tributação na quinta etapa.

Na sexta etapa, serão avaliadas faixas financeiras mais benéficas para os sócios dentro dos regimes adotados, escolhidos com base na etapa anterior.

Por fim, será estabelecido um modelo de análise dos cenários criados e das faixas de faturamentos, na sétima etapa da pesquisa, com o fito de que os resultados obtidos sejam utilizados de modo a facilitar futuras tomadas de decisões do corpo gestor.

Figura 3: Método Proposto



Fonte: autora (2017).

4.2.1. Etapa 1 – Descrever a Organização

A instituição, prestadora de serviços de tratamentos terapêuticos e psicológicos, foi fundada há 15 anos, como uma ONG, e, devido ao ingresso de novos sócios e questões estratégicas, busca alternativas de diminuir seus gastos, em especial os tributários. Assim, esta necessita da elaboração de um planejamento tributário para analisar mais fielmente os montantes recolhidos ao fisco anualmente.

Neste contexto, é de fundamental importância um bom conhecimento das peculiaridades jurídicas, contábeis e organizacionais da instituição, para que seja realizada uma análise mais profunda de suas receitas e gastos tributários e, então, identificar oportunidades de eliminação ou minimização da carga tributária incidente. Além disso, é necessário, também, entender como funciona o processo de apuração de tributos atual da organização. A presença de funcionários e do corpo gestor das instituições é vital para a coleta de dados e a realização do trabalho, bem como a contribuição de informações advindas do contador da instituição.

Ao final desta primeira etapa, serão alcançados os seguintes objetivos:

1. Conhecimento das atividades internas, identificando suas principais receitas;
2. Entendimento do ciclo financeiro e da estrutura societária da organização;
3. Conhecimento de peculiaridades jurídicas, organizacionais e contábeis da instituição.

4.2.2. Etapa 2 – Verificar o cenário de tributação atual

Na segunda etapa, é possível iniciar uma análise qualitativa do cenário tributário em que a instituição está inserida atualmente. De acordo com os dados e as características coletadas na etapa anterior, será avaliado o regime de tributação em que a entidade está alocada, analisando-se suas peculiaridades jurídicas e contábeis.

Neste contexto, faz-se necessário realizar um levantamento de todos os tributos incidentes na organização e seus montantes anteriores devidos ao fisco. Ademais, é fundamental analisar juridicamente a existência de isenções e imunidades concedidas a OSCIP, por ser fazer parte do terceiro setor. Deverão ser solicitados, nesta etapa, demonstrativos contábeis e fiscais (balanço patrimonial, DRE, EFC, EFD, ECF, DCTF etc.) da organização do ano-calendário de 2016.

Assim, concluindo-se esta etapa, os objetivos a seguir deverão ser alcançados:

1. Identificação e análise do regime tributário em que a organização esta inserida;
2. Entendimento do processo atual de apuração de tributos da organização;

3. Entendimento das características jurídicas quando as isenções e tributos devidos pela OSCIP;

4.2.3. Etapa 3 – Avaliar os dados contábeis do ano calendário de 2016

Na terceira etapa, será realizada uma análise quantitativa dos tributos devidos ao fisco pela entidade e pelos sócios no ano de 2016. De posse das demonstrações contábeis, devem-se rever todas as receitas e gastos do ano, bem como recalcular se os montantes tributários coletados foram corretamente aferidos. Com estas informações, poderão ser obtidas as bases de cálculo de cada tributo utilizadas anteriormente e, assim, chegar-se a um padrão para aplicar nos próximos cenários a serem elaborados.

Assim, concluindo-se esta etapa, pretende-se alcançar os seguintes objetivos:

1. Análise quantitativa dos montantes tributários recolhidos ao fisco em 2016;
2. Determinação das bases de cálculo dos tributos a serem utilizadas nos cenários futuros.

4.2.4. Etapa 4 – Definir fatos e pressupostos básicos

Nesta etapa, serão elaborados os limitadores da pesquisa, os fatos e os pressupostos básicos. Os pressupostos são situações específicas e claras assumidas que delimitam o planejamento, estes darão uma direção a ser seguida pelo planejamento. Já os fatos são situações concretas e atuais, também limitadoras que não devem ser modificadas durante o projeto. É de fundamental importância a validação destes fatos e premissas com os gestores da instituição antes de dar prosseguimento ao trabalho.

Ao final da quarta etapa serão alcançados os seguintes objetivos:

1. Definição dos fatos e pressupostos delimitadores do planejamento;
2. Determinação dos tributos a serem analisados nos cenários do planejamento.

4.2.5. Etapa 5 – Simulação dos cenários de tributação

Neste ponto, terá início a avaliação de possíveis cenários de tributação com os tributos escolhidos em diferentes regimes. Com as bases de cálculo definidas em etapa anterior, serão realizadas diversas simulações com as diferentes alíquotas dos tributos que variam conforme o regime selecionado. Além disso, alguns fatos e premissas serão delimitadores para outras variáveis da análise, como a composição societária de cada uma das instituições, a qual pode acarretar uma considerável variação de alíquotas dos tributos devidos.

Com a conclusão desta etapa pretende-se chegar ao objetivo da formulação de diferentes cenários tributários para a organização, para análise posterior de qual o mais benéfico.

4.2.6. Etapa 6 – Definir cenário de tributação mais benéfico para a entidade e seus sócios.

Após análise individual dos cenários de tributação, deve ser realizada, na sexta etapa, uma avaliação sobre qual dos cenários seria mais benéfico para a entidade optar e para os sócios situarem-se, conforme seus faturamentos e atividades. Devem ser considerados os impostos pagos como pessoa física e pessoa jurídica nestes casos para uma melhor avaliação. Alguns fatos e pressupostos também devem ser considerados nesta etapa como limitadores do projeto.

Ao concluir a sexta etapa, almeja-se alcançar o seguinte objetivo: determinação, conforme faixa de faturamento, de qual cenário seria mais benéfico para entidade optar.

4.2.7. Etapa 7 - Estabelecer um método de definição do regime tributário mais adequado para a instituição

Nesta última etapa, será estabelecido um modelo de análise dos cenários criados e das faixas de faturamentos. Assim, com as etapas anteriores concluídas, as informações adquiridas serão consolidadas e permitirão que os gestores da organização utilizem todos estes dados de forma eficiente, condizente com sua realidade, para uma melhor tomada de decisões.

Ao fim desta última etapa, deseja-se alcançar os seguintes objetivos:

1. Determinação de método dinâmico de utilização dos resultados das etapas anteriores;

2. Avaliar faixas financeiras mais benéficas para os sócios;

4.3. Considerações

Neste capítulo, a metodologia da pesquisa foi apresentada, sendo, assim, o trabalho foi definido como um estudo de caso com características de uma pesquisa exploratória. Quanto a sua finalidade, tem cunho de pesquisa aplicada e quanto à abordagem da problemática é classificada como quantitativa. Ademais, com relação aos procedimentos técnicos utilizados em sua elaboração, utilizou-se da pesquisa documental, pesquisa bibliográfica e o estudo de caso. Por fim, foram descritas as sete etapas do método proposto, a serem explicitadas no capítulo posterior, bem como os objetivos almejados com cada uma das etapas.

No próximo capítulo, haverá a aplicação do método proposto e uma melhor descrição das etapas enumeradas anteriormente.

5. APLICAÇÃO DO MÉTODO PROPOSTO

Neste capítulo, serão apresentadas as etapas propostas no capítulo anterior de forma detalhada, aplicadas a uma instituição social do ramo da saúde. Todas as informações expostas são baseadas em entrevistas e dados fornecidos pelos funcionários, sócios e contadores da organização. A instituição será denominada por um nome fantasia: organização X.

5.1. Etapa1 - Caracterização da Organização

A instituição deste estudo é caracterizada como uma organização prestadora de serviços de tratamentos terapêuticos e psicológicos e atua no mercado há 15 anos. Em seus trabalhos, conta com uma equipe interdisciplinar de nove sócios, formada por psicanalistas, fonoaudiólogos e terapeutas ocupacionais, além de cinco funcionários da área administrativa. A instituição, hoje, desempenha atividades de atendimentos clínicos individuais, atendimentos em grupo, supervisões e atividades de ensino.

A instituição tem sede física em Fortaleza-CE e é composta por nove salas de atendimento clínico individual, uma sala de atendimento em grupo e um salão para grupos de estudos, reuniões e até locação eventos da área. Cada sócio possui sua própria sala para atendimento individual e supervisões e pode participar dos demais serviços prestados pela entidade, como: atendimentos grupais, atendimentos externos, grupos de estudo, palestras, seminários etc.

Fundada por três sócios, como uma ONG, a entidade, por tratar-se de uma organização de promoção de assistência social, com a realização de atendimentos gratuitos e de baixo valor ao público, obteve, há alguns anos, a classificação de OSCIP pelo Ministério da Justiça do Brasil.

Com o passar do tempo, a equipe de profissionais cresceu e, como citado anteriormente, hoje, é composta por nove membros, cada qual alocado em níveis da sociedade que variam conforme seu tempo de instituição e avaliações institucionais, existindo as seguintes categorias: sócios fundadores e efetivos, sócios operativos, sócios residentes e formandos. Ademais, estes membros dividem-se ainda em categorias administrativas, para compor o corpo gestor da empresa, existindo três diretorias, a presidência, a financeira e a administrativa, com rotatividade por meio de eleições internas, a cada dois anos; além de um conselho fiscal, composto por outros três sócios, também eleito a cada dois anos.

Neste contexto, devido ao crescimento da equipe de profissionais, a diversidade de serviços prestados e ao aumento do faturamento e dos gastos da instituição começou-se a necessitar de um maior controle contábil e financeiro de seus recursos. Assim, objetivos com a finalidade de diminuir gastos da organização foram traçados e um destes visava uma revisão de seus gastos tributários, concomitante com uma avaliação de mudança de pessoa jurídica da organização ou uma cisão para a constituição de uma nova entidade, mudando o regime de tributação atual.

Para análise de tal objetivo, é importante entender inicialmente como funcionam as apurações das principais receitas da instituição, além de avaliarem-se seus principais gastos.

Mensalmente os sócios prestam contas com a organização pelo pagamento de duas cotas: a cota rateio e a cota condomínio. É importante ressaltar que as atividades realizadas pela organização X são mantidas apenas com as receitas que os próprios sócios destinam a entidade.

A cota denominada rateio refere-se a um valor fixo pago, pelos sócios, pertinente ao aluguel do espaço físico, a mão de obra dos funcionários e a utilização de outros serviços da empresa, esta varia conforme a categoria societária dentro da empresa e possui reajustes anuais.

A outra cota, condomínio, é um recolhimento de percentuais de receitas arrecadadas pelos sócios em suas atividades pela OSCIP, conforme tabela 2:

Tabela 2: Percentuais de Atividades da cota Condomínio.

Atividade	Resumo	%
Consultório	Atendimentos individuais dos pacientes.	3%
Ensino/Coordenação	Atividade como facilitadores de cursos ou na coordenação destes.	5%
Assessoria	Atividade de assessorias a outros terapeutas, escolas ou outras organizações.	3%
Interclínica	Acompanhamento de um paciente em mais de uma especialidade clínica no mesmo período.	3,5%
TAG	Terapias de acompanhamento em equipe ou terapias em grupo.	5%

Fonte: autora (2017).

Os valores totais recebidos por essas atividades, da tabela anterior, são de remuneração dos sócios que as realizaram, sendo estes também responsáveis pelo pagamento dos tributos relacionados, como pessoa física. Apenas os percentuais, da tabela 2, são destinados à organização X, pela cota condomínio, utilizados para cobrir as despesas da entidade, não havendo lucro com sua entrada. Assim, esta cota entra na organização como uma receita não tributável, uma vez que é reconhecida como receita imprópria, totalmente destinada a suprir seus gastos, regulamentada pela Lei 10.833/02 e na IN 246/02 da RF.

Outras receitas existentes, mas que não ocorrem com uma periodicidade certa, são as advindas de cursos prestados pela instituição e do aluguel do salão. Os valores destas receitas também variam bastante, conforme a quantidade de terceiros recebidos, o tempo de duração do evento e o professor escolhido.

É importante ressaltar que todos os sócios atendem tanto recebendo pacientes pela organização X, como outros vindos para atendimentos particulares. Assim, cada um faz seu horário de atendimentos semanal com a finalidade de atender a demanda da OSCIP e de seus clientes próprios.

Todas as receitas são recolhidas até o último dia do mês, havendo multas para o sócio que não for pontual com o pagamento. Ademais, é válido ressaltar, que a organização não recebe repasses diretos do governo, suas receitas são todas advindas de seus sócios (com as várias atividades da tabela 2), dos cursos, do aluguel do salão ou por doações de pessoas físicas.

Além disso, é importante analisar algumas peculiaridades da pessoa jurídica de terceiro setor, no qual estão incluídos. A OSCIP possui o benefício de ser imune ou isenta de alguns tributos, como IRPJ e a CSLL. Contudo, é válido salientar que mesmo sendo uma organização social sem fins lucrativos do ramo da saúde e uma OSCIP, a entidade deste trabalho não possui a Certificação das Entidades Beneficentes de Assistência Social na Área de Saúde (CEBAS), pois, para a obtenção deste certificado, seria necessária uma ampliação do número de atendimentos ligados a pacientes do Estado, além de outros requisitos que, por hora, a instituição X não cumpre. Assim, não é isenta de todos os impostos incidentes nem eximida das contribuições que sejam realizados seus fatos geradores.

Neste contexto, outro aspecto fundamental deste tipo de entidade é que elas não podem gerar lucros para seus sócios, apenas uma remuneração por seus serviços, com teto pré-estabelecido em lei.

Como mencionado, os sócios da organização não atendem apenas pela ONG, havendo o atendimento de pacientes também como profissionais liberais em seus

consultórios. Assim, a carga tributária incidente sobre estas outras atividades como autônomos é totalmente arcada pelos sócios, não havendo nenhuma ligação destes gastos, hoje, com a instituição em questão, bem como as receitas advindas destes atendimentos.

Toda a contabilidade da organização é realizada por um escritório contratado, especializado em terceiro setor. Assim, mensalmente uma funcionária do administrativo da organização X envia ao escritório todas as informações de receitas e gastos desta, bem como recibos e notas fiscais, para o escritório atualizar seus demonstrativos contábeis e prestar contas com o fisco por meio dos demonstrativos elaborados.

Quanto ao pagamento dos tributos, em sua maioria (os mensais), o processo é semelhante, a funcionária apura o montante das receitas (base de cálculo), aplica a alíquota vigente (informada pelo contador) e envia os valores ao escritório de contabilidade para a validação. Com os valores validados, então, é que se ocorre o pagamento e é enviado o comprovante ao contador.

5.2. Etapa 2 - Verificação do Cenário atual de tributação

Quanto ao regime de tributação atual, a empresa optou por alocar-se no Lucro Presumido e, anualmente, presta contas com os demonstrativos mensais, ECD, ECF, DCTF e com a DIRF anual, não necessitando o envio EFD contribuições (PIS, COFINS, CSLL) uma vez que sua apuração anual destas não ultrapassa R\$ 10.000,00, conforme o Art. 15 da IN RFB nº 1.252/2012. Este sistema de tributação escolhido tem a vantagem de ser mais simples que o Lucro Real e ter alíquotas de PIS e COFINS menores. A data de apuração do regime, uma vez que se optou por uma apuração anual, é até 31 de dezembro do ano calendário, conforme a Lei 9.430/96. A apuração é feita pelo escritório de contabilidade contratado pela organização.

Por ser uma empresa de serviços, os tributos que, hoje, a instituição deve prestar contas com o fisco, são: ISS, PIS, COFINS, CSLL e IRPJ. Neste contexto, a empresa em questão possui algumas peculiaridades fiscais por tratar-se de uma OSCIP, integrante do terceiro setor da economia.

Inicialmente, é válido ressaltar a imunidade de IRPJ e CSLL a que a empresa esta submetida, confirmada pela Lei Complementar 9.532/97, a qual dispõe em seu Art. 15:

Art. 15 Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido constituídas e os coloque à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.

§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

Assim, a organização não recolhe estes dois tributos, mas anualmente deve cumprir as obrigações acessórias de envio a Receita Federal da Escrituração Contábil Fiscal.

Figura 4: ECF editado Organização X.

Relatório de Impressão de Pastas e Fichas	
Nome Empresarial:	
Período da Escrituração: 01/01/2016 a 31/12/2016	CNPJ: SCP:
Registro 0000 - Abertura do Arquivo Digital e Identificação da Entidade	
Identificador do arquivo LECF	Código da versão do leiaute 0003
CNPJ	Nome empresarial
Indicador de início do período 0 - Regular (Início no primeiro dia do ano)	Indicador de situação especial e outros eventos 0 - Normal (Sem ocorrência de situação especial ou evento)
Patrimônio remanescente em caso de cisão (%)	Data da situação especial ou evento
Data inicial 01/01/2016	Data final 31/12/2016
Escrituração retificadora? N - ECF original	Número do recibo anterior
Tipo da ECF 0 - ECF de empresa não participante de SCP como sócio ostensivo	Identificação da SCP
Registro 0010 - Parâmetros de Tributação	
Hashcode da ECF do período imediatamente anterior a ser recuperado	Indicador de optante pelo Refs N
Indicador de optante pelo PIs N	Forma de tributação do lucro 9 - Isento do IRPJ
Período de apuração do IRPJ e CSLL	Qualificação da Pessoa Jurídica
Forma de tributação no período	Forma de Determinação das Estimativas Mensais
Tipo da escrituração L - Não obrigada a entregar a ECD/Livro Caixa (Opção do Lucro Presumido -	Tipo de entidade da Imune ou Isenta 99 - Outras
Existência de Atividade Tributada pelo IRPJ para a Imune ou Isenta D - Desobrigada	Apuração da CSLL D - Desobrigada
Critério de Reconhecimento de Receitas	

Fonte: Documento fornecido pela empresa, editado pela autora (2017).

Em contrapartida, receitas obtidas de ganhos de capital devem ser tributadas pelo IRPF normalmente, não havendo isenções para Organização X em relação a estas.

Quanto ao Imposto Sobre Serviços, hoje, não existem isenções em relação a sua cobrança da OSCIP. Contudo, como a instituição é uma organização sem fins lucrativos, não há fato gerador para a existência deste imposto em seus serviços de atendimentos clínicos, uma vez que são gratuitos ou de baixíssimo custo.

Todavia, a instituição, certas vezes, presta serviços de ensino, promovendo cursos ou palestras, incidindo nestes casos o ISS, de acordo com a LC 116/03,

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

Lista de serviços anexa à Lei Complementar

8 – Serviços de educação, ensino, orientação pedagógica e educacional, instrução, treinamento e avaliação pessoal de qualquer grau ou natureza.

8.01 – Ensino regular pré-escolar, fundamental, médio e superior.

8.02 – Instrução, treinamento, orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos de qualquer natureza.

O processo de apuração e pagamento do ISS ocorre quando há eventos de ensino. Assim, a alíquota do imposto é aplicada sobre os valores de receita arrecadados e, então, estes são enviados ao contador para validação. Com os valores validados, é gerado um DARF para o pagamento do imposto.

Em seguida, têm-se as contribuições: o PIS e a COFINS, que assim como o ISS, não são isentas de cobrança da entidade, mas existem algumas peculiaridades que valem uma maior atenção. Como o regime escolhido pela empresa é o Lucro Presumido, estas contribuições incidirão pelo regime cumulativo.

O PIS é pago, mensalmente, tanto sobre as receitas da cota rateio da empresa e receitas de ensino, quando sobre a folha de pagamento de seus funcionários, conforme a Lei 9.718/98. A COFINS incide sobre a receita de rateio e sobre a receita de ensino, sendo seu processo de apuração e pagamento do mesmo modo que o do PIS. Sua regulamentação encontra-se também na Lei 9.718/98. Como citado anteriormente, sobre as receitas de condomínio não há incidência destas contribuições, uma vez que são receitas impróprias, sem contraprestação.

Para apuração destas contribuições, uma funcionária do administrativo calcula valores das receitas do rateio e de ensino (caso haja) pagas pelos sócios mensalmente e aplica à alíquota vigente, os valores são enviados ao contador para validação e então pagamento dos montantes mês a mês.

Além destes impostos, a instituição realizou, em 2016, o pagamento de outros cinco tributos: IPTU, IOF, INSS e FGTS.

A organização é contribuinte do IPTU, mesmo estando alocada em um estabelecimento alugado, tendo em vista que o contrato firmado com o locador prevê que ela será responsável pelos tributos provenientes da utilização do imóvel. Este imposto é auferido, anualmente, no início do ano e não faz parte da base de cálculo dos regimes de tributação existentes no Brasil, uma vez que sua base é o valor venal do imóvel.

Quanto ao IOF, este se deve a transações financeiras realizadas pela entidade, seus montantes são baixíssimos se comparados aos outros tributos em questão, também não estão inclusos dentro dos regimes tributários brasileiros, seu fato gerador são transações financeiras.

Por fim, o INSS e o FGTS, são encargos devidos pela organização sobre a folha de pagamento de seus funcionários. Mensalmente, uma funcionária do administrativo calcula os montantes das contribuições devidos e gera suas respectivas guias de recolhimentos para o pagamento.

Dessa forma, a apuração de tributos da organização ocorre, mensalmente, de acordo com as receitas, pagamentos e atividades que ocorreram no mês, além da prestação de contas anual com o envio de seus demonstrativos ao fisco. Ao final dos meses, uma funcionária do administrativo apura as receitas para o cálculo de incidência de ISS, de PIS e de COFINS, além dos pagamentos dos encargos dos funcionários INSS, FGTS e PIS, valores estes que sempre têm a validação do escritório de contabilidade da entidade, para então ser realizado seu pagamento. Anualmente, a empresa cumpre com o pagamento do IPTU, por boleto emitido pelo fisco e com suas obrigações acessórias de envio de documentos e prestação de contas relativas ao IRPJ e a CSLL, com a RF.

Ademais, é fundamental que seja ressaltado, para fins deste estudo, que além dos tributos devidos pela entidade outros são pagos pelos sócios como pessoas físicas, fato que vem gerando dúvida quanto à necessidade destes pagarem, também como pessoas físicas, montantes altos ao fisco.

Neste contexto, é válido ressaltar que cada município determina quais tributos devem ser recolhidos pelos profissionais autônomos, basicamente estes são três: ISS, INSS e o IRPJ. Os sócios da organização X, portanto, também são contribuintes destes três tributos, além dos pagos pela entidade.

Primeiramente, quanto ao INSS, este varia conforme as receitas mensais dos sócios e as faixas de contribuição que estes devem enquadrar-se nos percentuais da contribuição de autônomo de 8% a 11%, de acordo com a tabela 2 do referencial bibliográfico. A contribuição deve ser paga mensalmente pelos sócios mediante a geração de uma Guia da Previdência Social, no *site* da Previdência Social.

Com relação ao ISS, em conformidade com a Lei Complementar 116/06:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

Lista de serviços anexa à Lei Complementar

- 4 – Serviços de saúde, assistência médica e congêneres.
- 4.08 – Terapia ocupacional, fisioterapia e fonoaudiologia.
- 4.15 – Psicanálise.
- 4.16 – Psicologia.

O recolhimento do referido imposto é requerido pela SEFIN, anualmente, por um valor fixo, de cota única, para os inscritos nos registros de profissionais autônomos da prefeitura de Fortaleza. No ano de 2016, o valor da cota única foi de R\$ 707,17.

Por fim, o Imposto de Renda Pessoa Física, incide anualmente sobre as renda e os proventos obtidos no ano de cada sócio. Mesmo sendo membros de uma OSCIP não há qualquer imunidade ou isenção, relacionadas a tal fato, quando a este imposto. Sua alíquota irá variar conforme as faixas de receitas das pessoas físicas, indo de isento a 27,5%, conforme informações da RF na tabela 3:

Tabela 3: Incidência do IR a partir de abril de 2015.

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir IRPF (R\$)
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,80
De 3.751,06 a 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

Fonte: Receita Federal (2017)

5.3. Etapa 3 - Avaliação dos dados contábeis da entidade do ano calendário de 2016

Nesta etapa, serão avaliados os dados contábeis do ano calendário de 2016, com a finalidade de se reconhecer as bases de cálculo de cada tributo, para simulação de cenários em etapas posteriores, e os valores de tributos recolhidos, para identificação de quais tributos mais significativos no balaço da organização.

5.3.1. Identificação das principais receitas da entidade

Analisando-se inicialmente suas receitas, tem-se pela demonstração do resultado do exercício (DRE) que a organização obteve receitas totais de R\$ 353.655,78 no ano de 2016.

Tabela 4: DRE 2016 Organização X.

Receitas	R\$ 353.655,78
Receitas Operacionais	R\$ 342.995,95
Receitas com curso	R\$ 17.390,00
Receitas Diversas	R\$ 326.475,45
Receitas de Alugueis	R\$ 228.730,00
Doações pessoa Física	R\$ 31.456,12
Receita Taxa de Condomínio	R\$ 43.639,82
Recuperação de Despesas	R\$ 13,45
Receitas de atividade de psicologia	R\$ 22.636,06
(-) Deduções	-R\$ 869,50
(-) ISS	-R\$ 869,50
Outras Receitas	R\$ 4.595,68
Descontos Obtidos	R\$ 4.595,68
Receitas Financeiras	R\$ 6.064,15
Rendimentos s/ aplicação	R\$ 6.064,15
Despesas	R\$ 357.829,87
Despesas Operacionais	R\$ 357.829,87
Despesa com pessoal	R\$ 82.459,20
Encargos sociais	R\$ 29.108,10
Utilidade e Serviços	R\$ 21.872,46
Serviços prestados pessoa física	R\$ 9.334,96
Serviços prestados pessoa jurídica	R\$ 64.108,55
Material de Consumo	R\$ 92.918,83
Despesas Gerais	R\$ 34.123,04
Despesas Tributárias	R\$ 21.829,71
Despesas Financeiras	R\$ 2.075,02

Fonte: Organização X (2017).

As receitas com curso, R\$ 17.390,00, foram obtidas com a atividade de ensino da organização, como dito anteriormente, não são receitas periódicas, mas são tributáveis. Na tabela 5, tem-se o histórico destas receitas, de 2016, fornecidos pela organização:

Tabela 5: Receitas mensais de cursos, 2016.

Mês	Receitas
Fevereiro	R\$ 3.100,00
Março	R\$ 2.200,00
Abril	R\$ 1.070,00
Agosto	R\$ 3.540,00
Setembro	R\$ 2.080,00
Outubro	R\$ 1.100,00
Novembro	R\$ 4.300,00
Total	R\$ 17.390,00

Fonte: autora (2017).

As receitas de alugueis foram advindas da cota rateio auferidas mensalmente pelo pagamento fixo dos sócios, também são receitas tributáveis. No ano de 2016, os valores mensais recolhidos foram R\$ 18.515,00 (jan. e fev.) e R\$ 19.170,00 por mês (de março a dezembro), formados pela junção do rateio de cada sócio em sua respectiva categoria, resultando no montante de R\$ 228.730,00, anual.

Tabela 6: Cota Rateio mensal conforme categoria societária.

Categoria	Valor (Jan-Fev)	Valor (Mar-Dez)
Sócio Efetivo (7 sócios)	R\$ 2.220,00	R\$ 2.300,00
Sócio Operativo (1 sócio)	R\$ 2.000,00	R\$ 2.070,00
Sócio Residente (1 sócio)	R\$ 975,00	R\$ 1.000,00
Total 2016:	R\$ 228.730,00	

Fonte: autora (2017).

As receitas de atividades de psicologia, R\$ 22.636,06, são as referentes a um plano de saúde que possui convênio com a entidade, são receitas tributáveis na fonte, ou seja, já vêm descontados os valores dos tributos na folha de recebimento. Não foram obtidas maiores especificações sobre estes valores, apenas o montante anual recebido.

As receitas de taxa de condomínio referem-se às receitas impróprias para suprir os gastos da entidade que a taxa de aluguel não consegue cobrir, sendo assim não tributáveis. O montante arrecadado no referido ano foi de R\$ 43.639,82, sendo ilustrada na tabela 7 sua abertura por serviço:

Tabela 7: Montantes da cota condomínio arrecadados por serviço.

Serviço	Valor	Total
Consultório	R\$ 24.566,00	R\$ 43.639,82
Ensino/Coordenação	R\$ 1.023,09	
Assessoria	R\$ 467,94	
Interclínica	R\$ 5.560,37	
TAE	R\$ 12.022,42	

Fonte: autora (2017)

Por fim, as doações, R\$ 31.456,12, são auxílios financeiros ofertados à organização por pessoas físicas, também não são receitas periódicas e são receitas não tributáveis na organização do terceiro setor.

5.3.2. Avaliação dos tributos recolhidos em 2016

Os tributos a serem trabalhos, neste estudo, entram nas contas de Despesas Tributárias e Despesas com Encargos Sociais, que totalizaram R\$ 21.829,71 e R\$ 29.108,10, respectivamente.

Sendo, Encargos Sociais os tributos INSS, FGTS e PIS e a outra conta, Despesas Tributárias, formada pelo IPTU, COFINS, IOF e IRAF.

Iniciando-se pelo IRPJ e pela CSLL, como dito anteriormente, a entidade é isenta de tais tributos, logo, não existe a obrigação principal com o fisco, contudo, as obrigações acessórias, de manter seus demonstrativos sempre atualizados e enviá-los à RF anualmente continuam vigentes. Tendo em vista a isenção aplicada à organização, não é necessário, neste cenário atual a análise e o cálculo destes montantes, uma vez que não há fato impositivo.

Em prosseguimento, tem-se o IPTU, pago anualmente pela organização. No ano de 2016, o montante recolhido pela entidade foi o valor de R\$ 10.867,80. É importante ressaltar que, embora o valor do imposto seja expressivo, representando quase metade das despesas tributárias, não é possível uma modificação deste em qualquer cenário futuro planejado, pois ele tem como base de cálculo o valor venal do imóvel em que está alocado e os sócios não têm pretensões de mudar a sede física de local. Não existem, também, isenções quanto ao imposto na área onde está localizado. Assim, para fins deste trabalho, considerar-se-á o IPTU como um pagamento fixo em todos os cenários de tributação previstos.

Quanto ao ISS, o montante recolhido no ano de 2016 pela organização foi de R\$869,50, correspondente à prestação de serviços de ensino. Este imposto, como citado

anteriormente varia de mês a mês quanto à execução dos eventos de ensino, ou seja, não é periódico, havendo apenas a incidência do percentual de 5% nos meses em que houve cursos ou palestras.

Tabela 8: Valores de ISS de Cursos 2016.

Mês	ISS (5%)
Fevereiro	R\$ 190,00
Março	R\$ 129,45
Agosto	R\$ 174,50
Outubro	R\$ 54,55
Novembro	R\$ 319,00
Total:	R\$ 869,50

Fonte: autora (2017).

O PIS apresentado nos demonstrativos apresenta valor de R\$ 2.424,37, referente a encargos salariais dos funcionários e o incidente sobre as receita da cota rateio e a receita de ensino. Já a COFINS resultou um montante de R\$ 7.383,60, calculado também sobre a receita da cota rateio, conforme tabela 9:

Tabela 9: Valores arrecadados de PIS e COFINS 2016.

COFINS (3%)	PIS (0,65%)	PIS (1%)
R\$ 7.383,60	R\$ 1.599,78	R\$ 824,59

Fonte: autora (2017).

Os encargos dos cinco funcionários da organização, pagos no ano foram o PIS, mencionado anteriormente (R\$ 824,59), o INSS e o FGTS. O valor de INSS resultou um montante de R\$ 21.995,87, resultante do INSS patronal, do pago sobre provisões de férias e 13º salário e dos pagos sobre as RPA emitidas em cursos para palestrantes e professores (R\$ 309,10), enquanto o FGTS foi de R\$ 6.596,74, conforme tabela 10:

Tabela 10: Encargos sociais recolhidos em 2016.

Funcionários	Salário Base Anual Func.	INSS Patronal (26,3%)	FGTS (8%)	PIS (1%)
1	R\$ 11.733,33	R\$ 3.085,87	R\$ 938,67	R\$ 117,33
2	R\$ 12.554,67	R\$ 3.301,88	R\$ 1.004,37	R\$ 125,55
3	R\$ 12.533,33	R\$ 3.296,27	R\$ 1.002,67	R\$ 125,33
4	R\$ 22.341,20	R\$ 5.875,74	R\$ 1.787,30	R\$ 223,41
5	R\$ 23.296,67	R\$ 6.127,02	R\$ 1.863,73	R\$ 232,97
Total	R\$ 82.459,20	R\$ 21.686,77	R\$ 6.596,74	R\$ 824,59

Fonte: autora (2017).

5.3.2.1. Definição das alíquotas e bases de cálculo dos tributos pagos pela entidade

Com a análise das receitas e dos tributos, pagos em 2016, pode-se então definir as alíquotas e bases de cálculo que servirão como base para a simulação dos outros cenários a serem projetados pelo planejamento.

Iniciando com o ISS, têm-se:

- Fato gerador: Serviços de educação, ensino, orientação pedagógica e educacional, instrução, treinamento e avaliação pessoal de qualquer grau ou natureza. (Lista de serviços anexa a LC 159/13).
- Alíquota incidente: 5% → LC 159/13 do Município de Fortaleza.
- Base de Cálculo: Receitas de Cursos. Tabela 11:

Tabela 11: Base de cálculo mensal do ISS.

Mês	Base de Cálculo	Imposto (5%)
Fevereiro	R\$ 3.100,00	R\$ 155,00
Março	R\$ 2.200,00	R\$ 110,00
Abril	R\$ 1.070,00	R\$ 53,50
Agosto	R\$ 3.540,00	R\$ 177,00
Setembro	R\$ 2.080,00	R\$ 104,00
Outubro	R\$ 1.100,00	R\$ 55,00
Novembro	R\$ 4.300,00	R\$ 215,00
Total	R\$ 17.390,00	R\$ 869,50

Fonte: autora (2017).

Em segundo, para o PIS têm-se:

- Fato gerador: (I) Pagamento de folha de salário por entidade social (MP N° 2.158-35 de 2001); (II) Faturamento de Pessoa Jurídica de direito privado (Lei 9.718/98).
- Alíquota incidente: (I) 1% (MP N° 2.158-35 de 2001); (II) 0,65% (Decreto N° 4.524/02).
- Base de Cálculo: (I) folha de salários dos funcionários; (II) Receitas da Cota Rateio (valor fixo pago mensalmente pelos sócios); (III) Receitas Ensino. Tabelas 12 e 13:

Tabela 12: Base de cálculo do PIS sobre folha de funcionários.

Mês	Folha de Salários	Contribuição sobre folha de salários
Janeiro	R\$ 6.681,84	R\$ 66,82
Fevereiro	R\$ 6.392,75	R\$ 63,93
Março	R\$ 6.099,42	R\$ 60,99
Abril	R\$ 6.412,75	R\$ 64,13
Mai	R\$ 6.099,42	R\$ 60,99
Junho	R\$ 6.791,27	R\$ 67,91
Julho	R\$ 6.546,61	R\$ 65,47
Agosto	R\$ 6.250,14	R\$ 62,50
Setembro	R\$ 6.250,14	R\$ 62,50
Outubro	R\$ 6.250,14	R\$ 62,50
Novembro	R\$ 6.250,14	R\$ 62,50
Dezembro	R\$ 12.434,58	R\$ 124,35
Total	R\$ 82.459,20	R\$ 824,59

Fonte: autora (2017).

Tabela 13: Base de cálculo do PIS sobre faturamento.

Mês	Receita Rateio	Contribuição sobre faturamento (0,65%)	Receita Ensino	Contribuição sobre faturamento (0,65%)
Janeiro	R\$ 18.515,00	R\$ 120,35	-	-
Fevereiro	R\$ 18.515,00	R\$ 120,35	R\$ 3.100,00	R\$ 20,15
Março	R\$ 19.170,00	R\$ 124,61	R\$ 2.200,00	R\$ 14,30
Abril	R\$ 19.170,00	R\$ 124,61	R\$ 1.070,00	R\$ 6,96
Mai	R\$ 19.170,00	R\$ 124,61	-	-
Junho	R\$ 19.170,00	R\$ 124,61	-	-
Julho	R\$ 19.170,00	R\$ 124,61	-	-
Agosto	R\$ 19.170,00	R\$ 124,61	R\$ 3.540,00	R\$ 23,01
Setembro	R\$ 19.170,00	R\$ 124,61	R\$ 2.080,00	R\$ 13,52
Outubro	R\$ 19.170,00	R\$ 124,61	R\$ 1.100,00	R\$ 7,15
Novembro	R\$ 19.170,00	R\$ 124,61	R\$ 4.300,00	R\$ 27,95
Dezembro	R\$ 19.170,00	R\$ 124,61	-	-
Total	R\$ 228.730,00	R\$ 1.486,75	R\$ 17.390,00	R\$ 113,04

Fonte: autora (2017).

Para a COFINS, apuraram-se os seguintes dados:

- Fato gerador: Faturamento de Pessoa Jurídica de direito privado (Art. 2º, Lei 9.718/98).
- Alíquota incidente: 3% (Decreto N° 4.524/02).
- Base de Cálculo: Receitas da Cota Rateio e de Ensino. Tabela 14:

Tabela 14: Base de cálculo do COFINS sobre faturamento.

Mês	Receita Rateio	Contribuição sobre faturamento COFINS(3%)	Receita Ensino	Contribuição sobre faturamento PIS(0,65%)
Janeiro	R\$ 18.515,00	R\$ 555,45	-	-
Fevereiro	R\$ 18.515,00	R\$ 555,45	R\$ 3.100,00	R\$ 93,00
Março	R\$ 19.170,00	R\$ 575,10	R\$ 2.200,00	R\$ 66,00
Abril	R\$ 19.170,00	R\$ 575,10	R\$ 1.070,00	R\$ 32,10
Maió	R\$ 19.170,00	R\$ 575,10	-	-
Junho	R\$ 19.170,00	R\$ 575,10	-	-
Julho	R\$ 19.170,00	R\$ 575,10	-	-
Agosto	R\$ 19.170,00	R\$ 575,10	R\$ 3.540,00	R\$ 106,20
Setembro	R\$ 19.170,00	R\$ 575,10	R\$ 2.080,00	R\$ 62,40
Outubro	R\$ 19.170,00	R\$ 575,10	R\$ 1.100,00	R\$ 33,00
Novembro	R\$ 19.170,00	R\$ 575,10	R\$ 4.300,00	R\$ 129,00
Dezembro	R\$ 19.170,00	R\$ 575,10	-	-
Total	R\$ 228.730,00	R\$ 6.861,90	R\$ 17.390,00	R\$ 521,70

Fonte: autora (2017).

Em seguida, para as contribuições de FGTS, têm-se:

- Fato gerador: Remuneração paga ou devida (Lei 8.036/90)
- Alíquota incidente: 8% (Lei 8.036/90).
- Base de Cálculo: folha de salários dos funcionários mensal. Vide Tabela 15:

Tabela 15: Base de cálculo do FGTS.

Mês	Folha de Salário	FGTS (8%)
Janeiro	R\$ 6.681,84	R\$ 534,55
Fevereiro	R\$ 6.392,75	R\$ 511,42
Março	R\$ 6.099,42	R\$ 487,95
Abril	R\$ 6.412,75	R\$ 513,02
Mai	R\$ 6.099,42	R\$ 487,95
Junho	R\$ 6.791,27	R\$ 543,30
Julho	R\$ 6.546,61	R\$ 523,73
Agosto	R\$ 6.250,14	R\$ 500,01
Setembro	R\$ 6.250,14	R\$ 500,01
Outubro	R\$ 6.250,14	R\$ 500,01
Novembro	R\$ 6.250,14	R\$ 500,01
Dezembro	R\$ 12.434,58	R\$ 994,77
Total	R\$ 82.459,20	R\$ 6.596,74

Fonte: autora (2017).

Por fim, para os INSS os valores foram:

- Fato gerador: Remuneração paga ou devida (Lei 8.212/91);
- Alíquota incidente: 26,3% e 11% (Lei 8.212/91; IN RF 1238/12);
- Base de Cálculo: folha de salários dos funcionários mensal e pagamento de professores e palestrantes. Vide Tabela a seguir:

Tabela 16: Base de cálculo do INSS funcionários.

Mês	Folha de Salário Func.	INSS (26,3%) Func.
Janeiro	R\$ 6.681,84	R\$ 534,55
Fevereiro	R\$ 6.392,75	R\$ 511,42
Março	R\$ 6.099,42	R\$ 487,95
Abril	R\$ 6.412,75	R\$ 513,02
Mai	R\$ 6.099,42	R\$ 487,95
Junho	R\$ 6.791,27	R\$ 543,30
Julho	R\$ 6.546,61	R\$ 523,73
Agosto	R\$ 6.250,14	R\$ 500,01
Setembro	R\$ 6.250,14	R\$ 500,01
Outubro	R\$ 6.250,14	R\$ 500,01
Novembro	R\$ 6.250,14	R\$ 500,01
Dezembro	R\$ 12.434,58	R\$ 994,77
Total	R\$ 82.459,20	R\$ 6.596,74

Fonte: autora (2017).

Tabela 17: Base de Cálculo do INSS terceiros.

Mês	Pagamento Professor	INSS(11%) Professores
Fevereiro	R\$ 880,00	R\$ 96,80
Março	R\$ 490,00	R\$ 53,90
Abril	R\$ 0,00*	R\$ 0,00*
Agosto	R\$ 420,00	R\$ 46,20
Setembro	R\$ 0,00*	R\$ 0,00*
Outubro	R\$ 0,00*	R\$ 0,00*
Novembro	R\$ 1.020,00	R\$ 112,20
Total	R\$ 2.810,00	R\$ 309,10

*Não houve professores convidados.

Fonte: autora (2017).

5.3.2.2. Definição das alíquotas e bases de cálculo dos tributos pagos pelos sócios

Além dos tributos pagos como pessoa jurídica, é fundamental que sejam analisados os montantes devidos pelos sócios como pessoa física. Assim, foram obtidos junto

ao escritório de contabilidade da organização (responsável também pela aferição de tributos dos sócios como pessoa física) dados das receitas dos sócios, bem como suas deduções anuais, para efeito de IRPF. Os montantes revelam consideráveis variações mensais, por seus contribuintes serem profissionais autônomos, e, ainda, a existência de maiores variações quando comparadas as receitas de sócio a sócio. Na tabela 18 são apresentados os rendimentos anuais de cada sócio:

Tabela 18: Receita anual por sócio

Sócio	Receita anual
Sócio 1	R\$ 139.377,39
Sócio 2	R\$ 127.592,08
Sócio 3	R\$ 142.325,32
Sócio 4	R\$ 205.802,38
Sócio 5	R\$ 142.925,10
Sócio 6	R\$ 123.729,74
Sócio 7	R\$ 90.823,58
Sócio 8	R\$ 31.833,27
Sócio 9	R\$ 38.692,18

Fonte: autora (2017).

Quanto às deduções, estas são importantes para um cálculo mais real do IRPF de cada sócio da organização. Os dados a seguir foram informados pelo contador da instituição, porém o mesmo, por motivo de sigilo dos sócios, não apontou a que tipos de deduções se referiam. É válido ressaltar que as deduções com a contribuição para a previdência social não estão inclusas dentro destes valores informados, sendo seu valor identificado junto ao montante pago ao INSS pelos sócios.

Tabela 19: Dedução anual por sócio

Sócio	Dedução anual
Sócio 1	R\$ 16.028,40
Sócio 2	R\$ 21.690,65
Sócio 3	R\$ 17.079,04
Sócio 4	R\$ 20.580,24
Sócio 5	R\$ 21.438,77
Sócio 6	R\$ 29.695,14
Sócio 7	R\$ 21.343,54
Sócio 8	R\$ 7.958,32
Sócio 9	R\$ 9.479,58

Fonte: autora (2017).

Neste contexto, como dito anteriormente, os sócios, como profissionais autônomos, devem pagar os seguintes tributos: ISS, INSS e IRPF. Desse modo, inicia-se uma análise de cada um destes tributos também como pessoa física.

Iniciando-se pelo ISS, obteve-se a informação de que o valor pago pelos profissionais no ano de 2016 correspondeu a uma cota única anual, independente das receitas obtidas. Esta correspondeu ao valor de R\$ 707,17. Valor, então, confirmado no Portal da SEFIN-CE. Sendo:

- Fato gerador: Serviços de saúde, assistência médica e congêneres. (Lista de serviços anexa a LC 159/13).
- Alíquota incidente e Base de Cálculo: R\$ 707,17 (2016) → Valor Fixo de Profissional Autônomo (LC 159/13 do Município de Fortaleza).

Figura 5: Valor de ISS cota única 2016 autônomos.

Consultar Valores Autônomo			
Tipo Tributação	Exercício		
SUPERIOR	2016		
Pesquisar (F10)	Limpar		
Tipo Tributação	Exercício	Valor	Status
SUPERIOR	2016	707,17	Ativo

Fonte: Portal da SEFIN (2017)

Para o INSS, tem-se que todos os sócios estão situados na alíquota máxima da contribuição, devido aos valores de suas receitas mensais, com alguns excedendo o teto da base de cálculo (para estes os valores de cálculo considerados serão o teto do INSS). Sendo assim, a alíquota incidente sobre as receitas é de 11%, com uma base variando de acordo com o sócio, conforme tabela 20.

- Fato gerador: Remuneração recebida.
- Alíquota incidente: 5% a 11% - (Portaria Interministerial MTPS/MF N° 1, 2016).
- Base de Cálculo: Receitas dos sócios ou teto da contribuição para os que o excederem.

Tabela 20: Valor de INSS recolhido por sócios.

Sócio	Base (Total anual)	Alíquota	Valor a recolher (Mensal)
Sócio 1	R\$ 62.277,84*	11%	R\$ 6.850,56
Sócio 2	R\$ 62.277,84*	11%	R\$ 6.850,56
Sócio 3	R\$ 62.277,84*	11%	R\$ 6.850,56
Sócio 4	R\$ 62.277,84*	11%	R\$ 6.850,56
Sócio 5	R\$ 62.277,84*	11%	R\$ 6.850,56
Sócio 6	R\$ 62.277,84*	11%	R\$ 6.850,56
Sócio 7	R\$ 62.277,84*	11%	R\$ 6.850,56
Sócio 8	R\$ 31.833,27	11%	R\$ 3.501,66
Sócio 9	R\$ 38.692,18	11%	R\$ 4.256,14

*Valor de cálculo → Teto INSS = R\$ 5.189,82 x 12 meses

Fonte: autora (2017).

Por fim, para o IRPF, foram considerados também os dados de receitas fornecidos pela organização, sendo que para este imposto o valor, como base, do montante anual arrecadado por sócio. Sendo:

- Fato gerador: Aferimento de rendimentos e ganhos de capital (Decreto 3.000 RIR);
- Alíquota incidente: Faixa de isento a 27,5% (Decreto 3.000 RIR);
- Base de Cálculo: Receitas dos sócios.

Tabela 21: Calculo do IR - Sócios anual.

Sócio	Base de Cálculo	Deduções	Alíquota Efetiva	Imposto a pagar
Sócio 1	R\$ 139.377,39	R\$ 22.878,96	15,50%	R\$ 21.604,72
Sócio 2	R\$ 127.592,08	R\$ 28.541,22	13,17%	R\$ 16.806,64
Sócio 3	R\$ 142.325,32	R\$ 23.929,60	15,55%	R\$ 22.126,48
Sócio 4	R\$ 205.802,38	R\$ 27.430,80	18,77%	R\$ 38.619,84
Sócio 5	R\$ 142.925,10	R\$ 28.289,33	14,76%	R\$ 21.092,49
Sócio 6	R\$ 123.729,74	R\$ 36.545,70	10,95%	R\$ 13.543,26
Sócio 7	R\$ 90.823,58	R\$ 28.194,10	7,48%	R\$ 6.790,76
Sócio 8	R\$ 31.833,27	R\$ 11.459,98	0,00%	R\$ -
Sócio 9	R\$ 38.692,18	R\$ 13.735,72	0,41%	R\$ 158,15

Fonte: autora (2017)

As alíquotas efetivas foram obtidas com a dedução, das receitas, dos valores informados pelo contador e das contribuições previdenciárias recolhidas (montantes anuais), conforme o cálculo do IR trazido no Decreto 3000/99.

5.4. Etapa 4 - Definir fatos e pressupostos básicos

De posse das informações coletadas e tratadas anteriormente, para se dar início ao planejamento dos futuros cenários, é importante que o projeto possua limitadores, como fatos e pressupostos básicos para sua realização. Primeiramente, analisam-se os fatos, os quais são situações concretas, atuais e limitadoras que não devem ser modificadas durante o projeto. Desse modo, podem-se traçar alguns destes:

- I) A organização X é uma entidade que atua na área de atendimento de saúde, formado por psicólogos, fonoaudiólogos e terapeutas ocupacionais, com o objetivo de trazer atendimentos mais acessíveis a população e com a possibilidade de acompanhamento de multiprofissional em uma só instituição.
- II) Hoje, a organização é classificada juridicamente como uma OSCIP, entidade de direito privado.
- III) A entidade, por ser OSCIP sem fins lucrativos, não é contribuinte de IRPF e CSLL.

- IV) A instituição é uma entidade de multisserviços, contando com atividades de atendimento clínico, nas especialidades citadas anteriormente, de atendimento em grupo, de atendimento interdisciplinar, com o acompanhamento de mais de um profissional para um mesmo caso, de assessorias e de projetos de ensino.
- V) A sociedade é formada por nove sócios divididos em três categorias societárias, sem perspectiva de entrada de novos sócios ou saída dos atuais.
- VI) A organização está localizada no Ceará, em um imóvel alugado, e não pretende mudar-se do local.
- VII) Seu corpo de funcionários é formado por cinco empregados, não havendo pretensão de novas contratações ou desligamentos.
- VIII) Suas receitas atuais são entradas de alugueis pagas pelos sócios (tributáveis), cotas de divisão de despesas (não tributáveis), doações (não tributáveis) e receitas de psicologia (plano de saúde, tributado na fonte).
- IX) Atualmente, seus sócios pagam tributos tanto como pessoa física, quanto pela pessoa jurídica da entidade.

Em prosseguimento, como limitadores do trabalho, segundo Heldman (2005), é importante que sejam estabelecidos pressupostos básicos, uma vez que estes conjecturam que as informações, que estão sendo trabalhadas, são verdadeiras e certas. Além disso, os pressupostos devem ser documentados e consultados durante a realização do projeto como forma de limitá-lo e diminuir os riscos que possam afetá-lo. Assim, os pressupostos básicos estabelecidos para este estudo são:

- I) Os sócios optantes pelo Lucro Presumido, deverão pagar também como pessoa física (autônomos) os seguintes impostos (ISS, INSS, IRPF);
- II) Os sócios optantes pelo Simples Nacional, deverão pagar também como pessoa física IRPF, sobre o pró-labore recebido, e INSS;
- III) O INSS pago pelos sócios, em qualquer cenário, é o teto máximo da previdência pública (suas receitas atingem os valores máximos), uma alíquota de 11% sobre a receita do sócio, em caso de exceder o teto, utilizar-se-á o valor máximo de R\$ 5.189,82;

- IV) A alíquota do Simples varia conforme o faturamento dos 12 últimos meses de atividade dos profissionais, para fins deste estudo, será considerada a alíquota referente ao faturamento dos 12 meses de 2016;
- V) Devem ser avaliados, para fins deste estudo, no planejamento apenas os seguintes tributos: IRPJ, IRPF, CSLL, PIS, COFINS, ISS, INSS, FGTS.
- VI) No estudo serão trabalhadas duas organizações com personalidades jurídicas distintas, uma OSCIP (denominada organização X, para fins deste estudo) e uma empresa privada (denominada empresa Y, para fins deste estudo).
- VII) Os sócios da organização são responsáveis pelo pagamento de tributos tanto de pessoa física quanto da empresa, sendo as despesas tributárias rateadas entre eles, proporcionalmente as suas receitas.

5.5. Etapa 5 - Simulação dos cenários de tributação

Neste tópico, serão elaborados três cenários, sendo o primeiro relativo à tributação de uma entidade do terceiro setor, a OSCIP, tributada pelo Lucro Presumido, refletindo o cenário atual. O segundo será uma simulação, na qual a organização X deixa de ser do terceiro setor e torna-se uma empresa privada (empresa Y) optante pelo Simples Nacional. E o último, será uma divisão da organização, com parte dos sócios permanecendo na OSCIP e a outra parte compondo uma empresa privada tributada pelo Simples Nacional.

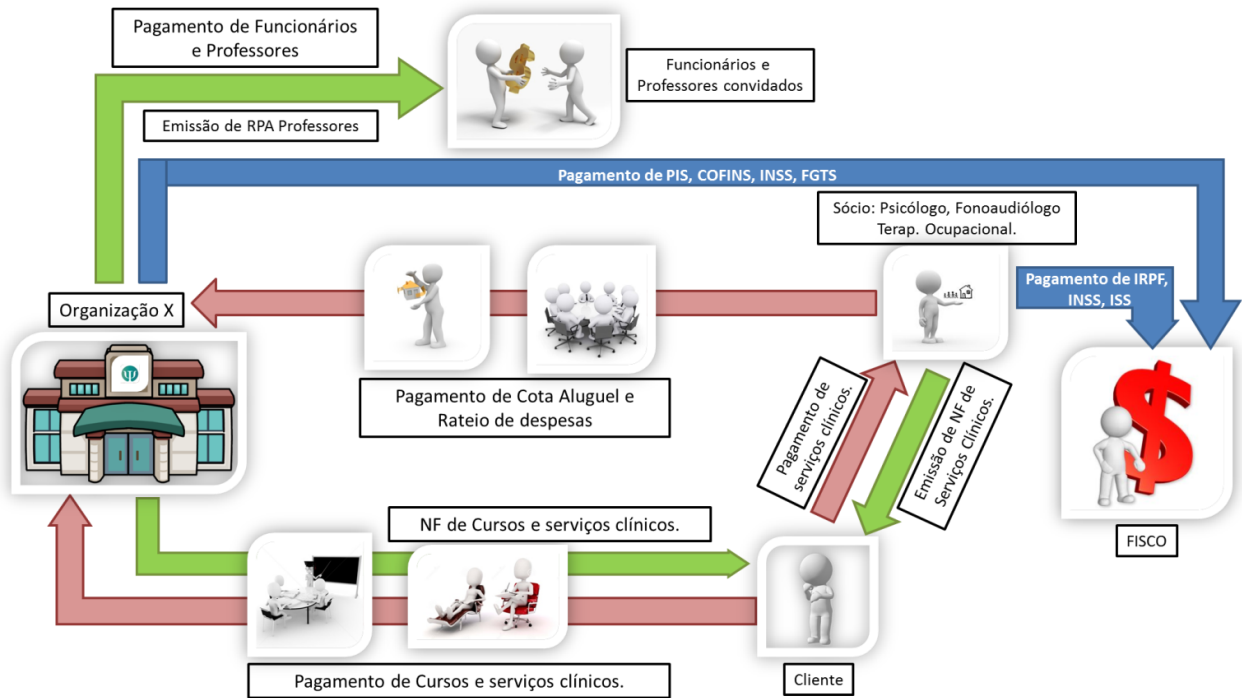
5.5.1. Cenário de tributação 1 (Lucro Presumido)

O primeiro cenário de tributação é representativo da situação atual, com a entidade sendo optante pelo Lucro Presumido, sendo este já especificado e detalhado nas etapas anteriores deste estudo.

5.5.1.1. Planejamento tributário - Cenário 1

No primeiro cenário, serão utilizadas as bases e alíquotas coletadas no tópico 5.4, tanto de pessoa jurídica quanto da pessoa física. Neste cenário, também serão considerados os dados e fatos jurídicos já descritos anteriormente no cenário atual. Um resumo das entradas de receitas e recolhimentos de tributos pode ser entendido com o fluxograma da figura 6:

Figura 6: Fluxograma de receitas e tributos da organização X e seus sócios.



Fonte: autora (2017).

Pelo cenário 1, representativo da situação atual, ocorre o recolhimento dos seguintes tributos, como pessoa jurídica: IRPJ, CSLL, ISS, PIS, COFINS, INSS e FGTS. Assim, as tabelas 22 e 23 foram elaboradas como um resumo cenário:

Tabela 22: Planejamento de cenário 1 – OSCIP (Lucro Presumido).

Pessoa Jurídica			
Contribuições Entidade X	Base	Alíquota	Valor a recolher
PIS Faturamento	R\$ 246.120,00	0,65%	R\$ 1.599,78
COFINS Faturamento	R\$ 246.120,00	3,00%	R\$ 7.383,60
Total	R\$ 492.240,00	3,65%	R\$ 8.983,38
	Base	Alíquota	Valor a recolher
ISS - Entidade X	R\$ 17.390,00	5,00%	R\$ 869,50
Total	R\$ 17.390,00	5%	R\$ 869,50
Impostos Entidade X	Base	Alíquota	Valor a recolher
IRPJ	0	0,00%	-
CSLL	0	0,00%	-
Total	-	0%	-
Tributos Entidade X	Base	Alíquota	Valor a recolher
PIS Salário	R\$ 82.459,20	1,00%	R\$ 824,59
FGTS	R\$ 82.459,20	8,00%	R\$ 6.596,74
INSS	R\$ 82.459,20	26,30%	R\$ 21.686,77
Total	R\$ 247.377,60	35,30%	R\$ 29.108,10

Total de Tributos pagos pela Entidade X PJ em 2016	R\$ 38.960,98
---	----------------------

Fonte: autora (2017).

Ainda no cenário (1), foram calculados os tributos pagos pelos sócios como pessoas físicas (IRPF, INSS e ISS). Conforme seus faturamentos e deduções, as faixas de tributação do IRPF variam e surgem as alíquotas efetivas calculadas para cada receita após as deduções. Ademais, o INSS considerado, como mencionado anteriormente, foi calculado com base nas alíquotas das tabelas da previdência de 2016.

Tabela 23: Planejamento de cenário 1 – Pessoa Física.

Pessoa Física						
Sócios	Tributos Sócios	Base	Deduções	Alíquota	Valor a recolher	Soma INSS, IRPF e ISS
Sócio 1	IRPF	R\$ 139.377,39	R\$ 16.028,40	15,50%	R\$ 21.604,72	R\$ 29.162,45
	ISS - Sócios	-	R\$ 0,00	-	R\$ 707,17	
	INSS	R\$ 62.277,84	R\$ 0,00	11,00%	R\$ 6.850,56	
Sócio 2	IRPF	R\$ 127.592,08	R\$ 21.690,65	13,17%	R\$ 16.806,64	R\$ 24.364,37
	ISS - Sócios	-	R\$ 0,00	-	R\$ 707,17	
	INSS	R\$ 62.277,84	R\$ 0,00	11,00%	R\$ 6.850,56	
Sócio 3	IRPF	R\$ 142.325,32	R\$ 17.079,04	15,55%	R\$ 22.126,48	R\$ 29.684,21
	ISS - Sócios	-	R\$ 0,00	-	R\$ 707,17	
	INSS	R\$ 62.277,84	R\$ 0,00	11,00%	R\$ 6.850,56	
Sócio 4	IRPF	R\$ 205.802,38	R\$ 20.580,24	18,77%	R\$ 38.619,84	R\$ 46.177,57
	ISS - Sócios	-	R\$ 0,00	-	R\$ 707,17	
	INSS	R\$ 62.277,84	R\$ 0,00	11,00%	R\$ 6.850,56	
Sócio 5	IRPF	R\$ 142.925,10	R\$ 21.438,77	14,76%	R\$ 21.092,49	R\$ 28.650,22
	ISS - Sócios	-	R\$ 0,00	-	R\$ 707,17	
	INSS	R\$ 62.277,84	R\$ 0,00	11,00%	R\$ 6.850,56	
Sócio 6	IRPF	R\$ 123.729,74	R\$ 29.695,14	10,95%	R\$ 13.543,26	R\$ 21.100,99
	ISS - Sócios	-	R\$ 0,00	-	R\$ 707,17	
	INSS	R\$ 62.277,84	R\$ 0,00	11,00%	R\$ 6.850,56	
Sócio 7	IRPF	R\$ 90.823,58	R\$ 21.343,54	7,48%	R\$ 6.790,76	R\$ 14.348,49
	ISS - Sócios	-	R\$ 0,00	-	R\$ 707,17	
	INSS	R\$ 62.277,84	R\$ 0,00	11,00%	R\$ 6.850,56	
Sócio 8	IRPF	R\$ 31.833,27	R\$ 7.958,32	0,00%	R\$ -	R\$ 4.208,83
	ISS - Sócios	-	R\$ 0,00	-	R\$ 707,17	
	INSS	R\$ 31.833,27	R\$ 0,00	11,00%	R\$ 3.501,66	
Sócio 9	IRPF	R\$ 38.692,18	R\$ 9.479,58	0,41%	R\$ 158,15	R\$ 5.121,46
	ISS - Sócios	-	R\$ 0,00	-	R\$ 707,17	
	INSS	R\$ 38.692,18	R\$ 0,00	11,00%	R\$ 4.256,14	

Fonte: autora (2017).

Desse modo, no cenário 1, foi recolhido, no ano de 2016, pela pessoa jurídica (Organização X) um montante de tributos, referentes ao estudo, de R\$ 38.960,98 e como pessoa física (sócio) um total de R\$ 202.818,59.

5.5.2. *Cenário de tributação 2 (Simples Nacional)*

No segundo cenário avaliado, a entidade torna-se uma empresa privada e é considerada optante pelo Simples Nacional. Neste contexto, algumas alterações jurídicas e contábeis serão necessárias para adequar-se a este regime de tributação.

5.5.2.1. *Descrição do cenário 2*

Primeiramente, a organização X deixaria de ser uma OSCIP, tornando-se então uma empresa privada, do segundo setor da economia. Ademais, por deixar de compor o terceiro setor, perderia a imunidade tributária que tinha direito no cenário 1.

Além disso, todas as receitas dos sócios, tanto dos atendimentos pela Organização X quanto dos atendimentos autônomos passariam a integrar receitas da nova empresa. Assim, com esta nova organização, os sócios passariam a receber um pró-labore, por também serem sócios administradores, tributado pelo IRPF, e dividendos, não sujeitos a incidência de IRPF.

No Brasil, conforme a Lei 9.249/96:

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Dessa forma, o recebimento de dividendos seria uma opção mais vantajosa para os sócios receberem suas receitas. Contudo, vale-se ressaltar que as retiradas de lucros mensalmente são consideradas antecipadas pelo regime de competência. Assim, para serem retirados mês a mês antes do final do ano calendário estas devem ser previstas no contrato social. Ademais, um contratempo, que pode vir a acontecer, é a ocorrência de prejuízo no exercício social, situação em que, quando fiscalizado, tudo que foi sacado antecipadamente (dividendos antecipados) deverá ser tributado como remuneração (pró-labore), segundo a IN RFB 971/09.

Neste contexto, é recomentado, também pelo escritório de contabilidade da organização X, que os sócios recebessem mensalmente pró-labore e dividendos, a fim de evitar maiores contratempos com o fisco.

Desse modo, para o cálculo do montante mensal do pró-labore optou-se pelo teto do INSS R\$ 5.189,82, para os sócios já contribuintes com este valor (7 sócios) e os outros

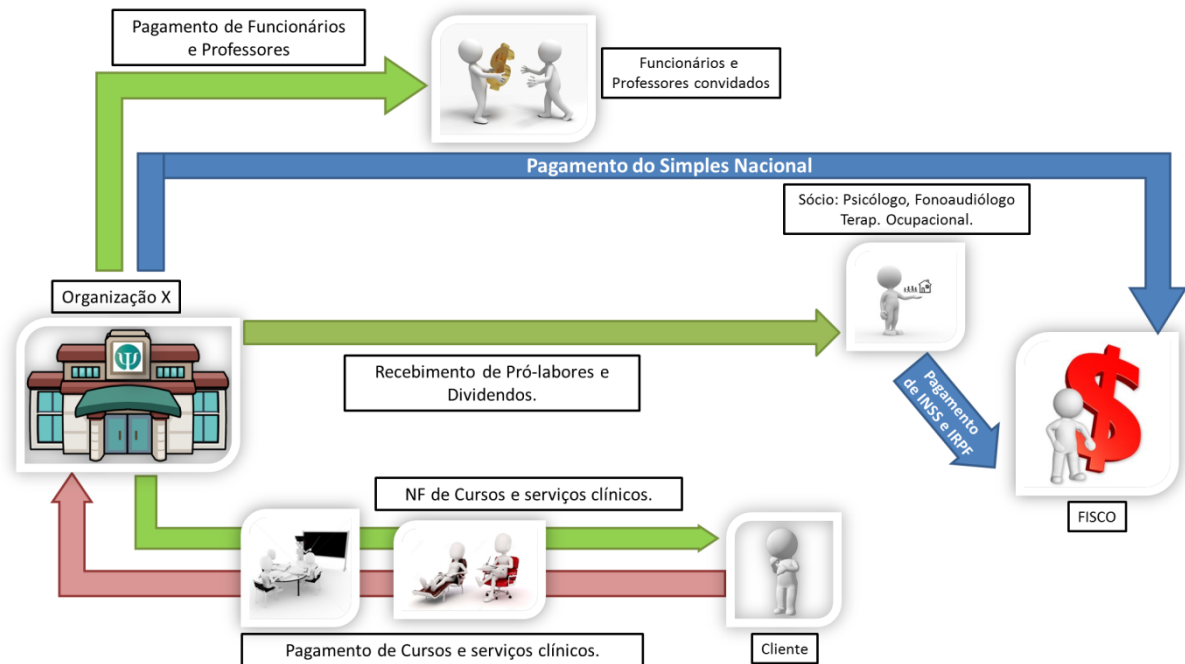
dois sócios receberiam pró-labores nos montantes de R\$ 2.652,77 e R\$ 3.224,35, uma vez que todos já vinham pagando um dado valor de contribuição há certo tempo e não desejavam diminuir o benefício galgado há anos. Então, os dividendos seriam compostos pelos valores de lucros que excedessem o pró-labore estabelecido, sendo proporcional pelas atividades de cada sócio.

Haveria também mudanças quanto ao recolhimento dos tributos. A organização passaria a pagar apenas uma alíquota mensal pelo Simples, representante de todos os tributos federais, estaduais e municipais devidos. Quanto aos sócios, como pessoas físicas, estes deverão pagar apenas o INSS, mensalmente, e o IRPF sobre o pró-labore recebido no ano.

Neste contexto, o processo de apuração dos tributos da empresa ocorreria da seguinte forma: todas as receitas dos sócios e da entidade entrariam na empresa, onde haveria um funcionário do administrativo para realizar o controle financeiro e apurar todas as destinações destas. Uma das destinações seria o pagamento dos tributos, o qual deve ser realizado mensalmente com a geração de um DAS no portal do Simples Nacional. O DAS é gerado pelo *site do* Simples Nacional, precisando apenas que o contribuinte se identifique e introduza seu faturamento mensal total, com isto é gerado um código de barras para o pagamento.

Dessa forma, o funcionário insere o montante total do mês no portal e tem a possibilidade de gerar vários códigos de barras, um para cada sócio realizar o pagamento do tributo proporcionalmente a sua renda, totalizando, ao final, a quantia devida pela organização.

Figura 7: Fluxograma de receitas e tributos da empresa Y e seus sócios.



Fonte: autora (2017).

O cálculo do Simples Nacional, bem como os outros tributos é realizado mediante a aplicação de uma alíquota sobre uma base de cálculo. A base de cálculo, conforme, Art. 18 da Lei Complementar 123/06, deve ser a receita bruta, auferida no período de apuração (referente aos 12 últimos meses), e a alíquota efetiva será calculada, mensalmente, a partir das alíquotas nominais constantes nas tabelas dos anexos da referida LC, pela seguinte fórmula, de acordo com o Art. 18, §1ºA (com vigência de 01/01/12 a 31/12/07): $RBT12 \times Aliq.$ Sendo: $RBT12 =$ Receita Bruta acumulada nos doze meses anteriores ao período de apuração; $Aliq =$ Alíquota nominal constante dos Anexos I a V da Lei Complementar.

Figura 8: Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas de Locação de Bens Móveis e de Prestação de Serviços não relacionados nos §§ 5o-C e 5o-D do art. 18 da LC.

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	ALÍQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	CPP	ISS
Até 180.000,00	6,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	4,00%	2,00%
De 180.000,01 a 360.000,00	8,21%	0,00%	0,00%	1,42%	0,00%	4,00%	2,79%
De 360.000,01 a 540.000,00	10,26%	0,48%	0,43%	1,43%	0,35%	4,07%	3,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	11,31%	0,53%	0,53%	1,56%	0,38%	4,47%	3,84%
De 720.000,01 a 900.000,00	11,40%	0,53%	0,52%	1,58%	0,38%	4,52%	3,87%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	12,42%	0,57%	0,57%	1,73%	0,40%	4,92%	4,23%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	12,54%	0,59%	0,56%	1,74%	0,42%	4,97%	4,26%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	12,68%	0,59%	0,57%	1,76%	0,42%	5,03%	4,31%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	13,55%	0,63%	0,61%	1,88%	0,45%	5,37%	4,61%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	13,68%	0,63%	0,64%	1,89%	0,45%	5,42%	4,65%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	14,93%	0,69%	0,69%	2,07%	0,50%	5,98%	5,00%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	15,06%	0,69%	0,69%	2,09%	0,50%	6,09%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	15,20%	0,71%	0,70%	2,10%	0,50%	6,19%	5,00%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	15,35%	0,71%	0,70%	2,13%	0,51%	6,30%	5,00%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	15,48%	0,72%	0,70%	2,15%	0,51%	6,40%	5,00%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	16,85%	0,78%	0,76%	2,34%	0,56%	7,41%	5,00%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	16,98%	0,78%	0,78%	2,36%	0,56%	7,50%	5,00%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	17,13%	0,80%	0,79%	2,37%	0,57%	7,60%	5,00%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	17,27%	0,80%	0,79%	2,40%	0,57%	7,71%	5,00%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	17,42%	0,81%	0,79%	2,42%	0,57%	7,83%	5,00%

Fonte: Lei Complementar 155/16 (2017).

5.5.2.2. Planejamento tributário - Cenário 2

Neste cenário, as bases de cálculo consideradas serão as receitas brutas totais dos sócios e da organização, sendo os atendimentos a clientes (na clínica e com o plano de saúde que fazem convênio), somados as receitas de ensino e as receitas obtidas sobre rendimentos de aplicações financeiras. Assim, para fins deste estudo, serão consideradas as receitas anuais dos sócios, sem deduções, totalizando no ultimo ano calendário R\$ 1.043.101,04, a receita de ensino no montante de R\$ 17.390 (tópico 5.4.1) e a receita de aplicações financeiras R\$ R\$ 6.064,15.

É importante ressaltar que as aplicações financeiras também são tributadas por outros tributos, contudo, estes não são objeto de estudo, conforme delimitado nos fatos e pressupostos básicos.

Assim, as tabelas 24 e 25 foram elaboradas como um resumo do cenário 2, no qual pela tabela do simples, estariam locados na faixa de tributação de 12,42%.

Tabela 24: Alíquota e partilha do Simples Nacional.

RB12(R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS	CPP	ISS
De 900.000,01 a 1.080.000,00	12,42%	0,57%	0,57%	1,73%	0,40%	4,92%	4,23%

Fonte: autora (2017).

Tabela 25: Planejamento de cenário 2 – Empresa Privada (Simples Nacional).

Pessoa Jurídica			
Tributos Empresa X	Base	Alíquota	Valor a recolher
Simples Nacional	R\$ 1.066.555,19	12,42%	R\$ 132.466,15
Total	R\$ 1.066.555,19	12,42%	R\$ 132.466,15

Total de Tributos pagos pela Empresa X PJ em 2016	R\$ 132.466,15
--	-----------------------

Fonte: autora (2017).

Para pessoa física, haverá a incidência de IRPF sobre o pró-labore, estabelecido como o valor do teto do INSS de 2016, e, também, o pagamento de INSS. A alíquota máxima do IRPF, neste cenário, situa-se na faixa de tributação de 22,5%.

Tabela 26: Planejamento de cenário 2 – Pessoa Física.

Pessoa Física						
Sócios	Tributos Sócios	Base	Deduções	Alíquota	Valor a recolher	Soma INSS e IRPF
Sócio 1	IRPF	R\$ 62.277,84	R\$ 16.028,40	2,65%	R\$ 1.650,36	R\$ 8.500,93
	INSS	R\$ 62.277,84	R\$ 0,00	11,00%	R\$ 6.850,56	
Sócio 2	IRPF	R\$ 62.277,84	R\$ 21.690,65	1,31%	R\$ 815,84	R\$ 7.666,40
	INSS	R\$ 62.277,84	R\$ 0,00	11,00%	R\$ 6.850,56	
Sócio 3	IRPF	R\$ 62.277,84	R\$ 17.079,04	2,40%	R\$ 1.494,67	R\$ 8.345,23
	INSS	R\$ 62.277,84	R\$ 0,00	11,00%	R\$ 6.850,56	
Sócio 4	IRPF	R\$ 62.277,84	R\$ 20.580,24	1,56%	R\$ 971,53	R\$ 7.822,10
	INSS	R\$ 62.277,84	R\$ 0,00	11,00%	R\$ 6.850,56	
Sócio 5	IRPF	R\$ 62.277,84	R\$ 21.438,77	1,35%	R\$ 840,75	R\$ 7.691,31
	INSS	R\$ 62.277,84	R\$ 0,00	11,00%	R\$ 6.850,56	
Sócio 6	IRPF	R\$ 62.277,84	R\$ 29.695,14	0,35%	R\$ 217,97	R\$ 7.068,53
	INSS	R\$ 62.277,84	R\$ 0,00	11,00%	R\$ 6.850,56	
Sócio 7	IRPF	R\$ 62.277,84	R\$ 21.343,54	1,37%	R\$ 853,21	R\$ 7.703,77
	INSS	R\$ 62.277,84	R\$ 0,00	11,00%	R\$ 6.850,56	
Sócio 8	IRPF	R\$ 31.833,27	R\$ 7.958,32	0,00%	R\$ 0,00	R\$ 3.501,66
	INSS	R\$ 31.833,27	R\$ 0,00	11,00%	R\$ 3.501,66	
Sócio 9	IRPF	R\$ 38.692,18	R\$ 9.479,58	0,41%	R\$ 158,64	R\$ 4.414,78
	INSS	R\$ 38.692,18	R\$ 0,00	11,00%	R\$ 4.256,14	

Fonte: autora (2017).

Desse modo, no cenário (2) seria recolhido, pela pessoa jurídica (Empresa Y) um total de tributos, referentes ao estudo, de R\$ 132.466,15 e como pessoa física (sócio), um montante de R\$ 62.715,01.

5.5.3. Cenário de tributação 3 (Lucro Presumido e Simples Nacional)

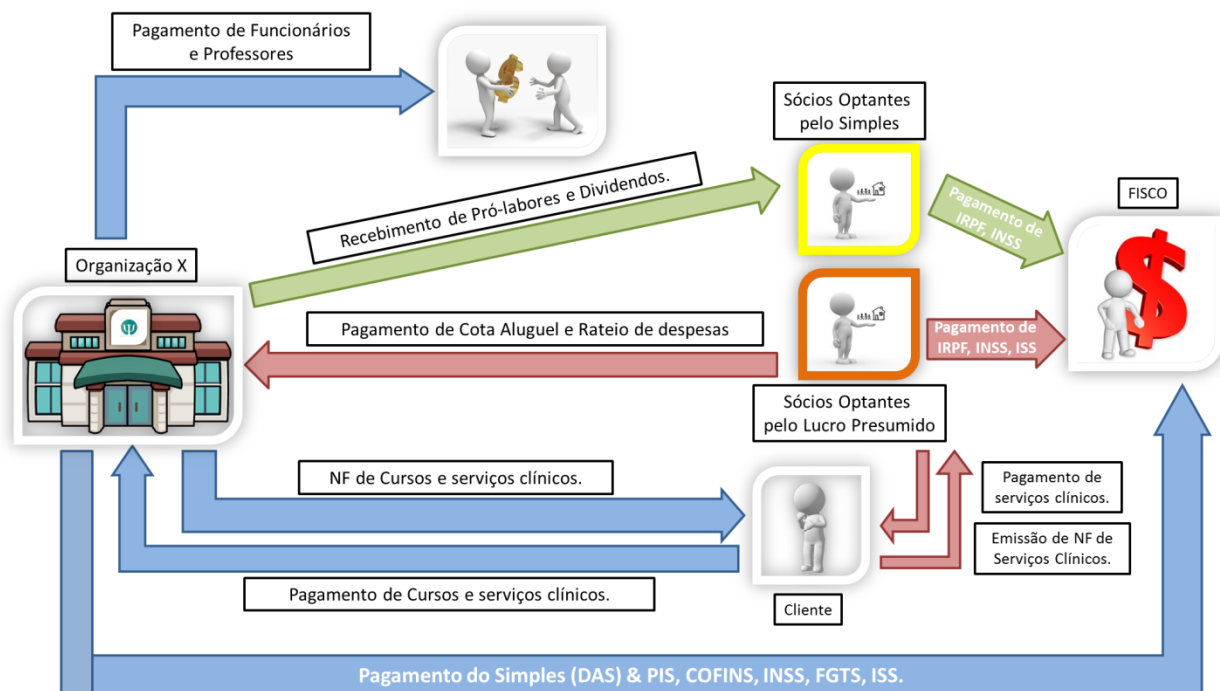
Em um terceiro cenário, será planejada a existência de duas organizações com personalidades jurídicas distintas, uma OSCIP (terceiro setor) e uma empresa privada (segundo setor), optantes do Lucro Presumido e do Simples Nacional, respectivamente. Ambas continuariam existindo no mesmo espaço físico e compartilhando os serviços de mão de obra dos funcionários.

5.5.3.1. Descrição do cenário 3

Neste cenário, haverá a criação de uma nova pessoa jurídica, uma empresa privada, na qual os gestores da OSCIP serão sócios desta. Com a nova formação, existiriam duas entidades contribuintes, por regimes tributários diferentes e os sócios, poderiam optar, conforme seus faturamentos, por serem contribuintes de uma ou da outra.

A apuração de receitas e tributos a pagar ocorreria de forma híbrida, com a junção dos cenários 1 e 2. Vale ressaltar, que os sócios continuarão a trabalhar juntos e o corpo gestor será o mesmo, bem como dividirão o mesmo espaço físico e os funcionários. Haverá, assim, uma maior burocracia nesta nova contabilização, vez que as receitas e gastos de ambas as organizações devem respeitar o princípio contábil da entidade e não podem confundir-se. Será necessária, então, a elaboração de demonstrativos contábeis individuais, diferentes e adaptáveis às duas entidades do novo cenário. O fluxograma 9 ilustra o processo da apuração de receitas e tributos:

Figura 9: Fluxograma de receitas e tributos de duas organizações e seus sócios.



Fonte: autora (2017).

Dessa forma, no terceiro cenário, haverá um núcleo administrativo único gerido por três diretorias e algumas coordenações, como descrito no cenário 1. A formação do grupo

de nove profissionais da saúde permanecerá com suas atividades (TAE, Interclínica, ensino etc) e com o compartilhamento dos cinco funcionários no mesmo espaço físico.

A grande mudança ocorrerá na parte financeira e jurídica da organização. Haverá, assim, uma divisão pela qual passarão a existir juridicamente duas entidades distintas, uma OSCIP (organização x) e uma empresa privada (empresa y), optantes do Lucro Presumido e do Simples Nacional, respectivamente.

Cada entidade funcionará de forma independente, financeiramente, como explicado nos cenários anteriores 1 e 2. Os gastos serão arcados pelas duas entidades de forma dividida. A organização X será responsável pela locação do imóvel em que se situam e pelos gastos a ele relacionados (água, energia, segurança, infraestrutura etc.). Assim, a empresa Y pagará mensalmente à X uma mensalidade de aluguel por utilizar parte do espaço físico. Já com relação às despesas com funcionários, estas serão todas de responsabilidade da empresa Y (inclusive todos os gastos com encargos sociais) e a empresa X pagará um percentual a aquela por utilizar-se de sua mão de obra. Todos estes acordos deverão ser registrados por meio de um contrato de gestão.

É importante ressaltar que a decisão de a organização X ser responsável pelo espaço físico é devido a esta ter uma menor incidência de tributos em suas receitas tributáveis que a Y. Além disso, a outra escolha, da empresa Y ser responsável juridicamente pelos funcionários, é devido à alíquota paga pelo Simples Nacional já contemplar os encargos de funcionários devidos na Contribuição Patronal.

Para este cenário, outra importante mudança, foi a divisão dos sócios nos regimes de contribuições diferentes das duas entidades. A divisão foi estudada baseando-se em suas receitas anuais e deduções, de forma que estes consigam uma incidência menor de tributos que nos cenários anteriores. Desse modo, decidiu-se que cinco sócios serão optantes pelo Simples Nacional e irão compor a nova empresa privada, enquanto os outros quatro continuariam no regime do Lucro Presumido compondo a OSCIP.

Neste contexto, com o estudo dos valores devidos nos cenários 1 e 2, percebe-se que à medida que as deduções dos membros, como pessoa física, crescem, para valores superiores a 20%, aproximadamente, de suas receitas anuais, é mais vantajoso que estes se situem na OSCIP, tributados pelo Lucro Presumido, havendo assim uma menor incidência de tributos a serem recolhidos. Ademais, alguns dos sócios com menores remunerações, quando optantes pelo Simples Nacional, receberiam remunerações de pró-labore (receitas tributáveis)

maiores que os de dividendos (receitas não tributáveis), devido ao percentual de INSS a ser recolhido (conforme explicado no tópico 5.5.2.1).

Para os sócios que possuem maiores rendimentos, e as deduções não chegam a ultrapassar o percentual anterior, é mais benéfico que sejam optantes pelo Simples Nacional, uma vez que receberiam a maior parte de suas remunerações como dividendos, não havendo incidência de IRPF nestes montantes, e as deduções ainda conseguiriam diminuir o IRPF devido sobre os pró-labores. Além disso, alguns tributos que teriam de ser pagos como pessoas físicas, ISS, por exemplo, já estão inclusos na alíquota do Simples.

Outro ponto de destaque é a forma da divisão das despesas tributárias entre os sócios. Cada organização deve ratear os montantes tributários entre seus sócios, proporcionalmente as suas receitas, logo, os sócios com os maiores faturamentos continuaram recolhendo mais do que os com as menores receitas.

A apuração das receitas e dos tributos ocorrerá pelo setor administrativo da organização, que assim como seu corpo gestor continuará unificado, do mesmo modo que nos cenários 1 e 2. O escritório de contabilidade continuará o mesmo contratado e deverá elaborar demonstrativos distintos para cada uma das instituições.

5.5.3.2. *Planejamento tributário – Cenário 3*

No cenário 3, como dito anteriormente, os sócios serão divididos, de forma a haver uma menor incidência de tributos. Assim, após alguns cálculos, optou-se pela divisão em que cinco sócios fariam parte da empresa privada, sendo optantes pelo simples nacional, e quatro continuariam na OSCIP, optantes pelo Lucro presumido.

Quanto às bases de cálculo de cada cenário, estas foram divididas da seguinte forma, no Lucro Presumido, utilizou-se as receitas de alugueis (uma vez que a empresa X continuaria sendo responsável pelo imóvel) e de ensino para o cálculo das contribuições de PIS e COFINS e para o ISS apenas as receitas de ensino, não há incidência de IRPJ ou CSLL, como explicado anteriormente, bem como não há incidência de encargos relativos a funcionários, já que estes são de responsabilidade da empresa Y.

Tabela 27: Planejamento de cenário 3 – OSCIP (Lucro Presumido).

Pessoa Jurídica X – Lucro Presumido			
Contribuições Entidade X	Base	Alíquota	Valor a recolher
Pois Faturamento	R\$ 246.120,00	0,65%	R\$ 1.599,78
COFINS Faturamento	R\$ 246.120,00	3,00%	R\$ 7.383,60
Total	R\$ 492.240,00	3,65%	R\$ 8.983,38

	Base	Alíquota	Valor a recolher
ISS - Entidade X	R\$ 17.390,00	5,00%	R\$ 869,50
Total	R\$ 17.390,00	5%	R\$ 869,50

Impostos Entidade X	Base	Alíquota	Valor a recolher
IRPJ	0	0,00%	-
CSLL	0	0,00%	-
Total	-	0%	-

Total de Tributos a pagar pagos pela Entidade X PJ	R\$ 9.852,88
---	---------------------

Fonte: autora (2017).

Já na empresa Y, do Simples Nacional, as bases do regime de tributação da entidade seriam as remunerações brutas anuais dos cinco sócios que a compõem (sócios 1, 2, 3, 4 e 5).

Tabela 28: Planejamento de cenário 3 – Empresa Privada (Simples Nacional).

Pessoa Jurídica Y – Simples Nacional			
Tributos Empresa X	Base	Alíquota	Valor a recolher
Simples Nacional	R\$ 758.022,27	11,40%	R\$ 86.414,54
Total	R\$ 758.022,27	11,40%	R\$ 86.414,54

Total de Tributos a pagar pela Empresa Y PJ	R\$ 86.414,54
--	----------------------

Fonte: autora (2017).

Com relação aos sócios, como pessoas físicas, as tributações ocorreriam da mesma forma que nos cenários 1 e dois, com a diferença que os sócios 1, 2, 3, 4 e 5 seriam optantes pelo Simples Nacional e os sócios 6, 7, 8 e 9 seriam tributados pelo Lucro Presumido.

Tabela 29: Planejamento de cenário 3 – Sócio Organização X

Pessoa Física - Lucro Presumido						
Sócios	Tributos Sócios	Base	Deduções	Alíquota	Valor a recolher	Soma INSS, IRPF e ISS
Sócio 6	IRPF	R\$ 123.729,74	R\$ 29.695,14	10,95%	R\$13.543,26	R\$ 21.100,99
	ISS	-	R\$ 0,00	-	R\$ 707,17	
	INSS	R\$ 62.277,84	R\$ 0,00	11,00%	R\$ 6.850,56	
Sócio 7	IRPF	R\$ 90.823,58	R\$ 21.343,54	7,48%	R\$ 6.790,76	R\$ 14.483,49
	ISS	-	R\$ 0,00	-	R\$ 707,17	
	INSS	R\$ 62.277,84	R\$ 0,00	11,00%	R\$ 6.850,56	
Sócio 8	IRPF	R\$ 31.833,27	R\$ 7.958,32	0,00%	R\$ -	R\$ 4.208,83
	ISS	-	R\$ 0,00	-	R\$ 707,17	
	INSS	R\$ 31.833,27	R\$ 0,00	11,00%	R\$ 3.501,66	
Sócio 9	IRPF	R\$ 38.692,18	R\$ 9.479,58	0,41%	R\$ 158,15	R\$ 5.121,46
	ISS	-	R\$ 0,00	-	R\$ 707,17	
	INSS	R\$ 38.692,18	R\$ 0,00	11,00%	R\$ 4.256,14	

Fonte: autora (2017).

Tabela 30: Planejamento de cenário 3 – Sócio Empresa Y

Pessoa física - Simples Nacional						
Sócios	Tributos Sócios	Base	Deduções	Alíquota	Valor a recolher	Soma INSS e IRPF
Sócio 1	IRPF	R\$ 62.277,84	R\$ 16.028,40	2,65%	R\$ 1.652,26	R\$ 8.500,93
	INSS	R\$ 62.277,84	R\$ 0,00	11,00%	R\$ 6.850,56	
Sócio 2	IRPF	R\$ 62.277,84	R\$ 21.690,65	1,31%	R\$ 816,66	R\$ 7.666,40
	INSS	R\$ 62.277,84	R\$ 0,00	11,00%	R\$ 6.850,56	
Sócio 3	IRPF	R\$ 62.277,84	R\$ 17.079,04	2,40%	R\$ 1.494,67	R\$ 8.345,23
	INSS	R\$ 62.277,84	R\$ 0,00	11,00%	R\$ 6.850,56	
Sócio 4	IRPF	R\$ 62.277,84	R\$ 20.580,24	1,56%	R\$ 969,49	R\$ 7.822,10
	INSS	R\$ 62.277,84	R\$ 0,00	11,00%	R\$ 6.850,56	
Sócio 5	IRPF	R\$ 62.277,84	R\$ 21.438,77	1,35%	R\$ 840,71	R\$ 7.691,31
	INSS	R\$ 62.277,84	R\$ 0,00	11,00%	R\$ 6.850,56	

Fonte: autora (2017).

Dessa forma, no cenário 3 seria recolhido, pela pessoa jurídica (Organização X e Empresa Y) um total de tributos de R\$ 96.267,42 e como pessoa física (sócio), um montante de R\$ 84.806,39.

5.6. Etapa 6 - Definir cenário de tributação mais benéfico para a entidade e seus sócios.

De posse dos três cenários planejados, pode-se então realizar-se um comparativo para analisar-se em qual dos três seria mais vantajoso para a instituição em questão optar.

Têm-se que:

Tabela 31: Comparativos de cenários planejados.

Totais Cenários			Comparativo Total		
	Tributos a recolher - PJ (R\$)	Tributos a recolher - PF (R\$)	Cenário 1	Cenário 2	Cenário 3
Cenário 1	R\$ 38.960,98	R\$ 202.818,61	0%	↓-23,87%	↓-33,53%
Cenário 2	R\$ 132.466,15	R\$ 62.715,01	↑19,27%	0%	↓-7,79%
Cenário 3	R\$ 96.267,42	R\$ 84.806,39	↑25,11%	↑7,23%	0%

Fonte: autora (2017).

Percebe-se, assim que o melhor cenário para a entidade, comparada isoladamente dos sócios, seria o cenário 1, em que haveria uma menor incidência de tributos para esta, contudo para seus sócios não seria tão interessante uma vez que os tributos devidos como pessoas físicas seriam muito maiores que os outros cenários. Para os sócios, como pessoa física, o cenário com a menor incidência de tributos seria o cenário 2, entretanto a tributação da empresa seria maior que os outros dois cenários.

Neste contexto, foi criado, então, o cenário 3, como uma opção de tributação que fosse mais benéfica para todos, tanto para a instituição quanto para seus sócios. O total de tributos arrecadados por ambos é menor que o montante dos outros dois cenários e os sócios ainda conseguem optar pelo regime de tributação mais benéfico para si. As tabelas 32, 33, 34 e 35 mostram um comparativo de quanto os sócios deveriam recolher em cada cenário:

Tabela 32: Comparativos de cenários planejados - Pessoa Física.

Sócios	Receita Sócios	Pessoa Física		
		Cenário 1	Cenário 2	Cenário 3
Sócio 1	R\$ 139.377,39	R\$ 29.162,45	R\$ 8.502,83	R\$ 8.502,83
Sócio 2	R\$ 127.592,08	R\$ 24.364,37	R\$ 7.667,23	R\$ 7.667,23
Sócio 3	R\$ 142.325,32	R\$ 29.684,21	R\$ 8.345,23	R\$ 8.345,23
Sócio 4	R\$ 205.802,38	R\$ 46.177,57	R\$ 7.820,05	R\$ 7.820,05
Sócio 5	R\$ 142.925,10	R\$ 28.650,22	R\$ 7.691,27	R\$ 7.691,27
Sócio 6	R\$ 123.729,74	R\$ 21.100,99	R\$ 7.068,53	R\$ 21.100,99
Sócio 7	R\$ 90.823,58	R\$ 14.348,49	R\$ 7.703,77	R\$ 14.348,49
Sócio 8	R\$ 31.833,27	R\$ 4.208,83	R\$ 3.501,66	R\$ 4.208,83
Sócio 9	R\$ 38.692,18	R\$ 5.121,46	R\$ 4.414,78	R\$ 5.121,95

Fonte: autora (2017).

Embora os sócios 6, 7, 8 e 9, no cenário 3, estejam recolhendo mais tributos que no cenário 2, como pessoas físicas, quando somado o pagamento de despesas tributárias pessoa física ao rateio de despesas tributárias da pessoa jurídica (que é calculado proporcionalmente ao faturamento dos sócios e deve ser arcado por estes, segundo premissa), eles passam a recolher montantes menores comparativamente aos dois outros cenários. É válido ressaltar que devem ser feitas proporções diferentes para o terceiro cenário, uma vez que existem duas pessoas jurídicas diferentes e suas economias não podem confundir-se. As tabelas a seguir ilustram comparativos dos três cenários propostos:

Tabela 33: Comparativos de Despesas Tributárias PJ - C1 e C2.

Sócios	Receita Sócios	Proporção	Cenário 1	Cenário 2
Sócio 1	R\$ 139.377,39	13,36%	R\$ 5.205,90	R\$ 17.699,90
Sócio 2	R\$ 127.592,08	12,23%	R\$ 4.765,71	R\$ 16.203,26
Sócio 3	R\$ 142.325,32	13,64%	R\$ 5.316,01	R\$ 18.074,27
Sócio 4	R\$ 205.802,38	19,73%	R\$ 7.686,95	R\$ 26.135,39
Sócio 5	R\$ 142.925,10	13,70%	R\$ 5.338,41	R\$ 18.150,44
Sócio 6	R\$ 123.729,74	11,86%	R\$ 4.621,44	R\$ 15.712,77
Sócio 7	R\$ 90.823,58	8,71%	R\$ 3.392,36	R\$ 11.533,93
Sócio 8	R\$ 31.833,27	3,05%	R\$ 1.189,01	R\$ 4.042,59
Sócio 9	R\$ 38.692,18	3,71%	R\$ 1.445,20	R\$ 4.913,62
Total	R\$ 1.043.101,04	100,00%	R\$ 38.960,98	R\$ 132.466,15

Fonte: autora (2017).

Tabela 34: Despesas Tributárias PJ - C3.

Sócios	Receita Sócios	P1 - Simples	P2 - LP	Cenário 3
Sócio 1	R\$ 139.377,39	18,39%	-	R\$ 15.889,02
Sócio 2	R\$ 127.592,08	16,83%	-	R\$ 14.545,50
Sócio 3	R\$ 142.325,32	18,78%	-	R\$ 16.225,09
Sócio 4	R\$ 205.802,38	27,15%	-	R\$ 23.461,47
Sócio 5	R\$ 142.925,10	18,86%	-	R\$ 16.293,46
Sócio 6	R\$ 123.729,74	-	43,40%	R\$ 4.276,34
Sócio 7	R\$ 90.823,58	-	31,86%	R\$ 3.139,04
Sócio 8	R\$ 31.833,27	-	11,17%	R\$ 1.100,22
Sócio 9	R\$ 38.692,18	-	13,57%	R\$ 1.337,28
Total	R\$ 1.043.101,04	100,00%	100,00%	R\$ 96.267,42

Fonte: autora (2017).

Tabela 35: Comparativo de Despesas Tributárias PJ+PF → C1, C2 e C3.

Sócios	Comparativo de Despesas Tributárias Totais		
	Cenário 1	Cenário 2	Cenário 3
Sócio 1	R\$ 34.367,13	R\$ 26.200,83	R\$ 24.391,85
Sócio 2	R\$ 30.671,18	R\$ 23.869,66	R\$ 22.212,73
Sócio 3	R\$ 35.005,33	R\$ 26.419,50	R\$ 24.570,32
Sócio 4	R\$ 53.873,79	R\$ 33.957,48	R\$ 31.281,52
Sócio 5	R\$ 33.991,89	R\$ 25.841,75	R\$ 23.984,73
Sócio 6	R\$ 25.727,58	R\$ 22.781,30	R\$ 25.377,33
Sócio 7	R\$ 17.743,70	R\$ 19.237,69	R\$ 17.487,53
Sócio 8	R\$ 5.397,84	R\$ 7.544,25	R\$ 5.309,05
Sócio 9	R\$ 6.567,14	R\$ 9.328,40	R\$ 6.459,23
Total:	R\$ 241.779,58	R\$ 195.181,16	R\$ 181.073,81

Fonte: autora (2017).

Assim, percebe-se que o cenário 3, na situação demonstrada, com base nos dados do ano calendário de 2016, é o mais benéfico tanto para a organização, quanto para seus sócios, podendo a instituição decidir-se pela abertura de uma nova pessoa jurídica, optante do Simples Nacional, no início do próximo exercício financeiro. A possibilidade de divisão dos sócios deve ser prevista no estatuto da organização.

Figura 11: Tela de dados do C2 – Planilha Modelo

Cenário 2 -Empresa Privada (Simples Nacional)			
Partes		Valor	
Entidade	R\$	132.466,15	
Sócios	R\$	62.715,01	
Total	R\$	195.181,16	
Aplicação Financeira			
Total		6.064,15	
Faturamento sócios			
Rubrica		Total	
Sócio 1		139.377,39	
Sócio 2		127.592,08	
Sócio 3		142.325,32	
Sócio 4		205.802,38	
Sócio 5		142.925,10	
Sócio 6		123.729,74	
Sócio 7		90.823,58	
Sócio 8		31.833,27	
Sócio 9		38.692,18	
Total		1.043.101,04	
Deduções sócios			
Rubrica		Total	
Sócio 1		16.028,40	
Sócio 2		21.690,65	
Sócio 3		17.079,04	
Sócio 4		20.580,24	
Sócio 5		21.438,77	
Sócio 6		29.695,14	
Sócio 7		21.343,54	
Sócio 8		7.958,32	
Sócio 9		9.479,58	
Total		165.293,68	
Folha salarial			
Total		82.459,20	
Aluguel			
Total		228.730,00	
Serviços			
Total		17.390,00	
Pessoa Jurídica			
Tributos Entidade X	Base	Alíquota	Valor a recolher
Simples Nacional	1.066.555,19	12,42%	132.466,15
Total	1.066.555,19	12%	132.466,15
Total de Tributos pagos pela entidade em 2016			132.466,15
Total de Tributos pagos pelos sócios em 2016			62.715,01
Pessoa Física			
IRPF			
Sócios	Base	Valor a recolher	
Sócio 1	39.398,88	1.652,26	
Sócio 2	33.736,62	816,66	
Sócio 3	38.348,24	1.494,67	
Sócio 4	34.847,04	969,49	
Sócio 5	33.988,51	840,71	
Sócio 6	25.732,14	216,33	
Sócio 7	34.083,74	854,99	
Sócio 8	20.373,29	-	
Sócio 9	24.956,46	158,15	
Total	265.464,92	7.003,27	

Fonte: autora (2017).

Figura 12: Tela de dados do C3 – Planilha Modelo

Cenário 2 -Empresa Privada (Simples Nacional)			
Partes		Valor	
Entidade	R\$	132.466,15	
Sócios	R\$	62.715,01	
Total	R\$	195.181,16	
Aplicação Financeira			
Total		6.064,15	
Faturamento sócios			
Rubrica		Total	
Sócio 1		139.377,39	
Sócio 2		127.592,08	
Sócio 3		142.325,32	
Sócio 4		205.802,38	
Sócio 5		142.925,10	
Sócio 6		123.729,74	
Sócio 7		90.823,58	
Sócio 8		31.833,27	
Sócio 9		38.692,18	
Total		1.043.101,04	
Deduções sócios			
Rubrica		Total	
Sócio 1		16.028,40	
Sócio 2		21.690,65	
Sócio 3		17.079,04	
Sócio 4		20.580,24	
Sócio 5		21.438,77	
Sócio 6		29.695,14	
Sócio 7		21.343,54	
Sócio 8		7.958,32	
Sócio 9		9.479,58	
Total		165.293,68	
Folha salarial			
Total		82.459,20	
Aluguel			
Total		228.730,00	
Ensino			
Total		17.390,00	
Pessoa Jurídica			
Tributos Entidade X	Base	Alíquota	Valor a recolher
Simples Nacional	1.066.555,19	12,42%	132.466,15
Total	1.066.555,19	12%	132.466,15
Total de Tributos pagos pela entidade em 2016			132.466,15
Total de Tributos pagos pelos sócios em 2016			62.715,01
Pessoa Física			
IRPF			
Sócios	Base	Valor a recolher	
Sócio 1	39.398,88	1.652,26	
Sócio 2	33.736,62	816,66	
Sócio 3	38.348,24	1.494,67	
Sócio 4	34.847,04	969,49	
Sócio 5	33.988,51	840,71	
Sócio 6	25.732,14	216,33	
Sócio 7	34.083,74	854,99	
Sócio 8	20.373,29	-	
Sócio 9	24.956,46	158,15	
Total	265.464,92	7.003,27	

Fonte: autora (2017).

Todos os dados coletados foram compilados nas planilhas das bases de informação. No cenário 1, na simulação de pessoa física, a planilha é capaz de calcular o IRPF e INSS dos sócios e somá-los a cota única do ISS, para obter os montantes a serem arrecadados anualmente por sócio. Além disso, o modelo também calcula todos os tributos, delimitados pelos pressupostos básicos do presente estudo, que a entidade deve recolher, tanto das despesas tributárias quanto encargos sociais, respeitando as peculiaridades jurídicas da entidade de terceiro setor.

No cenário 2, a planilha também é capaz de calcular os totais de tributos devidos pelos sócios, identificando, ainda, quanto de pró-labore será recebido, para o cálculo do IRPF,

e quanto de INSS deverá ser recolhido. Bem como no cenário 1, os tributos devidos pela entidade são calculados respeitando as normas jurídicas vigentes em 2017.

Por fim, no cenário 3, a planilha consegue identificar, quando inseridas as informações de receitas e deduções de sócios, para qual regime é melhor direcioná-los, com a finalidade de se haver uma menor incidência de tributos. Assim como nos cenários 1 e 2, os montantes fiscais das entidades, no Simples Nacional e no Lucro Presumido, serão calculados e o modelo indicará o valor total do cenário na tela principal.

Os dados de entrada na planilha, que o usuário deve preencher, são: as receitas anuais dos sócios, as receitas de serviços e de aplicações financeiras da entidade, as receitas de alugueis das salas, a folha de salários dos funcionários e as deduções para efeito de IRPF de cada sócio.

Figura 13: Tela Inicial de planilha modelo.

Escolha de Regime Tributário // Organização X

Preencha as informações a seguir com os dados da Organização e dos sócios para o melhor regime tributário ser indicado!

Informações Sócios			Total de Tributos			
Rubrica	Faturamento por ano	Deduções por ano	Cenários	Entidade	Sócios	Total
Sócio 1	Inserir Valor	Inserir Valor	Cenário 1			
Sócio 2	Inserir Valor	Inserir Valor	Cenário 2			
Sócio 3	Inserir Valor	Inserir Valor	Cenário 3			
Sócio 4	Inserir Valor	Inserir Valor	Total	#VALOR!	#VALOR!	
Sócio 5	Inserir Valor	Inserir Valor				
Sócio 6	Inserir Valor	Inserir Valor				
Sócio 7	Inserir Valor	Inserir Valor				
Sócio 8	Inserir Valor	Inserir Valor				
Sócio 9	Inserir Valor	Inserir Valor				
Total	-	-				

Folha salarial	
Total	Inserir Valor

Aluguel	
Total	Inserir Valor

Serviços	
Total	Inserir Valor

Aplicação Financeira	
Total	Inserir Valor

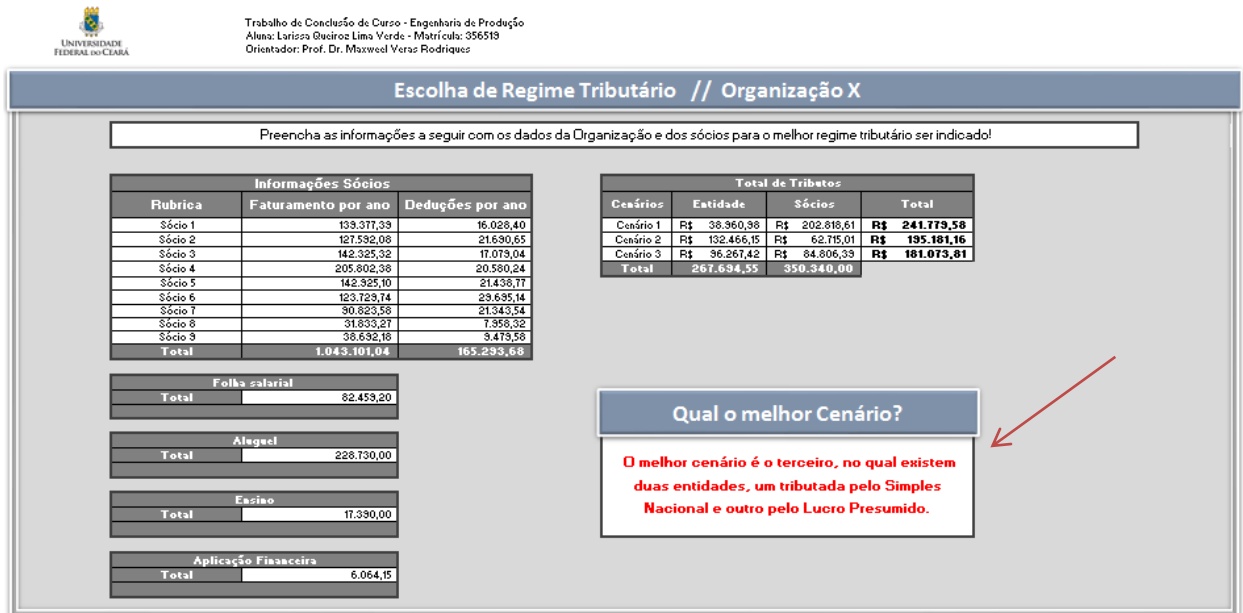
Qual o melhor Cenário?

#VALOR!

Fonte: autora (2017)

De posse destes valores, a planilha compara os totais dos três cenários, mencionados nas etapas anteriores, e informa, ao usuário, em qual destes haveria uma menor incidência de tributos para a organização e para os sócios, com as mensagens: “O melhor cenário é o primeiro, no qual existe apenas uma entidade tributada pelo Lucro Presumido”; “O melhor cenário é o segundo, no qual existe apenas uma entidade tributada pelo Simples Nacional” ou “O melhor cenário é o terceiro, no qual existem duas entidades, uma tributada pelo Simples Nacional e outra pelo Lucro Presumido”.

Figura 14: Resultado de Simulação - Planilha modelo.



Fonte: autora (2017).

Neste diapasão, os cálculos do projeto podem ser confirmados com o uso da planilha simuladora do regime tributário, notando-se uma diferença de até 34%, aproximadamente, entre os cenários propostos.

Assim, o melhor regime de tributação para a organização X, hoje, é a escolha do terceiro cenário, para o qual seria necessária a abertura de uma nova pessoa jurídica de direito privado, optante pelo Simples Nacional. A organização X, permaneceria no cenário 3, mas com uma divisão societária, ficando 4 sócios na X e 5 migrando para a nova empresa Y. Divisão societária, esta, também confirmada pela planilha, conforme os faturamentos e deduções atuais dos sócios.

Como dito anteriormente, em caso de escolha deste cenário, é fundamental que os sócios realizem uma divisão estratégica de seus gastos entre as duas entidades, uma vez que estas funcionariam de forma integrada, compartilhando do mesmo grupo gestor, mesmos funcionários e dividiriam o espaço físico. Esta divisão de gastos foi realizada nos dados base da planilha modelo, contudo, deve ser refeita sempre que houver mudanças significativas na organização ou mudanças na legislação vigente.

Assim, a busca por opções menos onerosas, tributariamente, para a organização, um dos objetivos deste estudo e uma das finalidades primordiais de um planejamento fiscal, foi concretizada e pôde-se entregar a organização X um projeto que a auxilie em suas tomadas de decisões posteriores.

5.8. Considerações

Ao final deste capítulo, pode-se considerar que o método proposto foi devidamente abordado, seguindo a divisão das etapas sugeridas anteriormente, na metodologia.

Na primeira etapa, foi elaborado um planejamento tributário para um cenário em que a empresa é optante do Lucro Presumido e uma OSCIP, como pessoa jurídica. Em continuidade, na segunda etapa foi elaborado outro planejamento, sendo este optante pelo Simples Nacional e a empresa sendo do segundo setor da economia, uma empresa privada. Então, na terceira parte, houve a apresentação de um cenário híbrido, no qual existiam duas empresas, misturando os cenários 1 e 2, uma OSIP e uma empresa privada, sendo optantes do Lucro Presumido e do Simples Nacional, respectivamente. Assim, pôde-se escolher o melhor cenário de tributação para a entidade e seus sócios, no qual há uma menor incidência de tributos, respeitando a legislação vigente. Por fim, o método proposto foi elaborado para auxiliar a entidade na escolha estratégica sobre em qual regime de tributação seria mais benéfico de ser contribuinte.

O próximo e último capítulo buscará abordar as principais conclusões acerca do estudo e recomendações para trabalhos futuros.

6. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Este capítulo irá abordar as principais conclusões e resultados obtidos no decorrer da fundamentação teórica e do estudo de caso. Ademais, trará, também, recomendações para trabalhos futuros e considerações finais sobre o trabalho.

6.1. Conclusão do Estudo

O presente trabalho teve seu objetivo geral, de estabelecer de um método de definição do regime tributário mais adequado para uma instituição de saúde e seus sócios, levando-se em consideração a sua formação societária e seus níveis de faturamentos, atingido ao final da sétima etapa, na qual, com o auxílio de todos os dados das etapas anteriores, permite a identificação de um cenário mais benéfico tributariamente para a entidade ser contribuinte.

O estudo de caso, de caráter quantitativo e descritivo, em sua fundamentação teórica abordou conceitos relacionados ao sistema tributário brasileiro e a elaboração de planejamentos tributários, temas estes importantes para a execução do método proposto e para o entendimento dos leitores e da autora.

Neste contexto, foram abordadas, nos tópicos da fundamentação, revisões doutrinárias, legais e jurisprudenciais de cada um dos tributos trabalhados, bem como os regimes de tributação vigentes no Brasil. Ademais, foi explanado, também, o passo a passo da realização de um planejamento tributário, bem como seus principais objetivos e requisitos para realização.

Assim, na execução do planejamento tributário, foram mapeados, inicialmente todas as receitas e despesas tributárias da organização, bem como as de seus sócios. Com o material coletado pode-se encontrar os principais tributos que a organização recolhia ao fisco e, então, verificarem-se suas bases e alíquotas. Além disso, com os dados obtidos, foi possível a elaboração de três cenários de tributação diferentes, com a finalidade de se achar o que houvesse menor incidência de tributos: um optante do Lucro Presumido, outro do Simples Nacional e, em um último, a divisão da entidade em duas pessoas jurídicas, havendo um híbrido dos dois regimes fiscais anteriores.

Dessa forma, os quatro objetivos específicos propostos no presente trabalho foram alcançados no decorrer das etapas propostas.

O primeiro objetivo específico foi analisar o regime tributário atual de uma entidade de serviços clínicos, com a finalidade de se elaborar um planejamento tributário, formado por cenários com diferentes composições societárias e regimes de tributação, que proporcionasse um aperfeiçoamento na tomada de decisões estratégicas da instituição. Este objetivo foi alcançado nas primeiras etapas do estudo de caso, onde foram avaliadas a estruturas organizacional e societária da instituição, bem como analisadas as receitas e despesas tributárias, do ano calendário de 2016, para servirem como base na elaboração dos possíveis cenários fiscais.

Em prosseguimento, o segundo objetivo específico definido, de estabelecer cenários de regimes tributários com diferentes formas de organização societária e apontar os benefícios e desvantagens de cada um, respeitando a margem de lucro desejada pelos sócios, também foi alcançado, com a elaboração de três cenários. Cada cenário foi elaborado conforme os dados da entidade e dos sócios, fornecidos pela instituição e pelo contador desta. Assim, as receitas e despesas fiscais, de 2016, foram utilizadas como bases para simular os possíveis regimes de tributação, calculados, estes, com as alíquotas dos respectivos tributos coletados no referencial. Avaliou-se, também, a reformulação dos sócios em cada regime, havendo um estudo de uma separação societária destes no terceiro cenário criado.

O terceiro objetivo foi identificar operações tributárias que pudessem reduzir ou eliminar a carga fiscal da organização. Este foi atingido com o estudo da legislação e de jurisprudências, pelo qual foram identificadas normas que poderiam vir a beneficiar a organização, como a diminuição de alíquotas, a não ocorrência do fato imponible, ou, dependendo do regime escolhido, a existência de imunidade ou isenção fiscal, etc.

Por fim, o quarto objetivo, que buscava estudar faixas financeiras, conforme faturamento dos sócios e da instituição, mais benéficas, tributariamente, também foi atingido com a elaboração do planejamento tributário e com auxílio do método de escolha de regime de tributação da entidade. Este método consiste em uma planilha, a qual tem como base todos os dados dos cenários anteriores planejados. Para a utilização desta, os membros da organização devem inserir: os valores de remuneração anual, de deduções de IR, a folha de salários da entidade, os alugueis da organização, serviços prestados por esta e as receitas de aplicações financeiras. Permitindo, assim, uma indicação, desta, de qual o regime de tributação que a organização deveria ser optante.

Dessa forma, todas as etapas propostas foram baseadas na legislação fiscal vigente nos anos de 2016 e 2017. Além disso, ao longo destas buscou-se explanar os métodos utilizados e discutir os resultados encontrados. Na última etapa, os resultados foram

consolidados na forma de uma planilha, a qual, quando preenchida é capaz de indicar o regime tributário mais benéfico para a instituição.

Ademais, é importante ressaltar algumas dificuldades encontradas durante o estudo de caso. A primeira foi a falta de acompanhamento e de registros de algumas informações financeiras, como certas receitas e despesas com funcionários. Além desta, outra dificuldade foi o tempo decorrido para o escritório de contabilidade enviar os demonstrativos contábeis solicitados e a não clareza de algumas contas destes, as quais divergiam dos registros internos da entidade. Por fim, um último obstáculo encontrado foi a falta de conhecimento total dos processos financeiros e da legislação vigente por alguns membros entrevistados da organização.

Assim, em conclusão, por meio desse estudo de caso, pôde-se entregar à empresa uma análise mais aprofundada de seus tributos recolhidos, com a elaboração de um planejamento tributário, o qual dispõe de três cenários, com diferentes regimes de tributação e formações societárias. Além disso, também foi entregue uma planilha, a qual pode sugerir o regime mais benéfico para o sócio optar conforme suas receitas e deduções de IRPF. Dessa forma, a empresa conseguirá diminuir seus gastos tributários, bem como os dos seus sócios, atingindo um de seus objetivos traçados em seu planejamento estratégico.

6.2. Recomendações para trabalhos futuros

Como recomendações de trabalhos futuros, sugere-se um estudo mais amplo dos outros gastos da organização. Para isto, é importante que seja realizado um mapeamento dos processos da entidade, bem como sugerido que se formalizem atividades que auxiliem um maior controle de registro dos dados financeiros desta.

Ademais, outra proposta para uma análise de custos da instituição, em especial, seria uma aplicação de método custeio das salas de atendimentos, locadas aos membros da organização e a terceiros.

6.3. Considerações

Como conclusão deste trabalho, pode-se afirmar que o planejamento tributário e o método de escolha do regime fiscal propostos mostraram-se dinâmicos e eficazes, diante das necessidades e das limitações encontradas no decorrer do projeto. O material elaborado (em planilhas no *Office*) foi disponibilizado à organização do estudo, junto a este projeto. É

importante ressaltar, que o estudo deve ser atualizado anualmente, dado que variações das receitas e gastos da entidade, mudanças administrativas na organização e, principalmente, atualizações da legislação fiscal brasileira, podem modificar consideravelmente seus resultados.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, M. PAULO, V. **Manual de Direito Tributário**. 4 ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2007.

ALEXANDRINO, M. PAULO, V. **Direito Administrativo Descomplicado**. 25 ed. São Paulo: Método, 2017.

BARTINE, C. **Direito Tributário**. v 3. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2012.

BENTO, G. D. **Contabilidade e gestão no terceiro setor: um estudo bibliométrico em periódicos nacionais**. UFSCA, Florianópolis, 2010.

BRASIL. Decreto Lei nº 1.598 de 26 de dezembro de 1977. Altera a legislação do imposto sobre a renda. **Diário Oficial da União**. Brasília, 27 de dez. 1977. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/De11598.htm>. Acesso em: 11 de set. 2017.

BRASIL. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamentação da tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 mar. 1999, p. 1. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em 30 ago. 2017.

BRASIL. Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002. Regulamentação da Regulamenta a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pelas pessoas jurídicas em geral. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 18 dez. 2002, p. 5. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4524.htm>. Acesso em 01 set. 2017.

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência dos municípios e do distrito federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 1 ago. 2003, p. 3. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em 15 set. 2017.

BRASIL. Lei Complementar nº123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o estatuto nacional da microempresa e da empresa de pequeno porte; altera dispositivos das leis nºs 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da consolidação das leis do trabalho - clt, aprovada pelo decreto-lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da lei complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as leis nºs 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. **Diário Oficial da União**, Brasília, 15 de out. 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm> Acesso em 10 de set. 2017.

BRASIL. Lei Nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, 27 de julho de 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm> Acesso em 25 de out. de 2017.

BRASIL, Lei No 9.532 de 10 de dezembro de 1997. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Brasília, 11 de dez. 1997. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9532.htm>. Acesso em 16 de set. 2017.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Código Tributário. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 26 ago. 2017.

BRASIL, Lei no 9.790, de 23 de março de 1999. Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, como Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público, institui e disciplina o Termo de Parceria, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 24 de mar. de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9790.htm> Acesso em 14 de out. de 2017.

BRASIL, Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 30 de dez. de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm> Acesso em: 15 de out. de 2017.

BRASIL, Lei nº 8.036 de 11 de maio de 1990. Dispõe sobre o fundo de garantia do tempo de serviço (fgts) e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 14 de mai. de 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8036consol.htm> Acesso em 20 de out. de 2017.

BRASIL, Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, 28 de nov. de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718.htm> Acesso em 14 de out. de 2017.

BRASIL, Lei nº 9.249 de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 de dez. de 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm> Acesso em 03 de nov. de 2017.

BRASIL, Medida Provisória 2158-35, de 24 de agosto de 2001. Altera a legislação das contribuições para a seguridade social - cofins, para os programas de integração social e de formação do patrimônio do servidor público - pis/pasep e do imposto sobre a renda, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 de ago. de 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm> Acesso em 14 de out. de 2017.

BRASIL, Instrução Normativa RFB Nº 1252, de 01 de março de 2012. Dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita (EFD-Contribuições). **Diário Oficial da União**, Brasília, 02 de mar. de 2012. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=37466>> Acesso em 26 de out. de 2017.

BRASIL, Instrução Normativa RFB N° 971, de 13 de novembro de 2009. Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). **Diário Oficial da União**, Brasília, 17 de nov. de 2009. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15937>> Acesso em 03 de nov. de 2017.

BRASIL, Portaria Interministerial MTPS/MF N° 1, de 8 de janeiro de 2016. Dispõe sobre o reajuste dos benefícios pagos pelo Instituto Nacional do Seguro Social - INSS e dos demais valores constantes do Regulamento da Previdência Social - RPS. **Diário Oficial da União**, Brasília, 16 de jan. de 2016. Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=79662>> Acesso em 07 de nov. de 2017.

BRASIL. Receita Federal. **Capítulo XIII - IRPJ - Lucro Presumido 2017**. Brasil, 2017. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/ecf-escrituracao-contabil-fiscal/perguntas-e-respostas-pessoa-juridica-2017-arquivos/capitulo-xiii-irpj-lucro-presumido-2017.pdf/view>> Acesso em 06 de setembro de 2017.

BRASIL. Receita Federal. **Contribuição para Pis/Pasep e Cofins estabelecido pela Subsecretaria de Tributação e Contencioso em 16 de junho de 2016**. Brasil, 2016. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/pis-pasep-cofins>>. Acesso em 08 de agosto de 2017.

BRASIL. Receita Federal. **IRPF (Imposto sobre a renda das pessoas físicas)**. Brasil, 23 de nov. de 2016. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>>. Acesso em 02 de nov. de 2017.

BRASIL. Previdência Social. **Tabela de contribuição – Histórico**. Brasil, 16 de jan. de 2017. Disponível em: <<http://www.previdencia.gov.br/servicos-ao-cidadao/todos-os-servicos/gps/tabela-contribuicao-mensal/tabela-de-contribuicao-historico/>>. Acesso em 02 de nov de 2017.

CARNEIRO. C. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CASTELLANI. F. F. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

CREPALDI, S. **Planejamento Tributário Teoria e Prática**. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

Estudo sobre os dias trabalhados para pagar tributos em 2017. Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, Curitiba- PR. p. 4. 31 de maio de 2017.

FABRETTI, L. C. **Contabilidade Tributária**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2003, 314 p.

FERNANDES, C. E. MACHADO, H. B. S de et al. **Planejamento Tributário**. São Paulo: MP Ed., 2007.

FORTALEZA. Secretaria de Finanças. **Consulta de valores de pagamentos de autônomos do ISS**. Disponível em: <<https://issadmin.sefin.fortaleza.ce.gov.br/grpfor/pagesPublic/parametros/valoresAutonomo/consultarValoresAutonomo.seam>> Acesso em 08 de out de 2017.

FORTALEZA. Secretaria de Finanças. **Regulamento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer natureza – ISSQN**. Fortaleza, 2004 Disponível em: <https://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br/phocadownload/downloads/Legislacao/Regulamentos/2004/RISSQN_Out_2010_D.pdf> Acesso em 13 de out. de 2017.

GANGA, G.M.D. **Trabalho de Conclusão de Curso (TCC) na engenharia de produção: um guia prático de conteúdo e forma**. São Paulo: Atlas, 2012.

GIL, A. C. **Como Elaborar projetos de pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GOMES, Orlando; GOTTSCHALK, Elson. **Curso de Direito do Trabalho**. 18 Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

HEDMAN, K. **Gerência de Projetos, Fundamentos**. 5ª Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005

HARADA, K. **Direito financeiro e tributário**. 15ª . Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

HAZAN, P. R. Jr. **Planejamento tributário: lucro real x lucro presumido**. Disponível em: <http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis295556.pdf>> Acesso em 06 de setembro de 2017.

LUIZETTI, D. **Direito Tributário Descomplicado**. 1ª ed. Paraná: Clube de Autores, 2015.

MACHADO, H. B. **Curso de Direito Tributário**. 20. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

MARQUES, W. L. **Contabilidade e Planejamento Tributário**. 1ª ed. Paraná: Clube de Autores, 2015.

MARTINS, S. P. **Manual do FGTS**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, L. M. et al. **Manual de Contabilidade Tributária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

OTTO, V. M. C. **Planejamento Tributário como Diferencial Competitivo. (Livro Digital)** Goiás, 2013. Disponível em: < <http://www.trabalhosfeitos.com/ensaios/o-28-Planejamento-Tribut%C3%A1rio-Como-Diferencial-Competitivo/600113.html>>. Acesso em 30 de setembro de 2014.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **Os tributos no Brasil**. 19 de jun de 2017. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>>. Acesso em 20 de out. de 2017.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. **Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico (Livro Digital)**. 2ª ed. Novo Hamburgo: Universidade FEEVALE, 2013. Disponível em: <

<http://www.feevale.br/Comum/midias/8807f05a-14d0-4d5b-b1ad-1538f3aef538/E-book%20Metodologia%20do%20Trabalho%20Cientifico.pdf>>. Acesso em: 01 de out. 2017.

RODRIGUES, A. O. et al. **IRPJ e CSLL: Manual do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre Lucro Líquido**. 3. Ed. São Paulo: IOB, 2009.

SABBAG, E. **Manual de Direito tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SABBAG, E. **Elementos do Direito Tributário**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

VALOR ONLINE. **Área tributária vem ganhando espaço no mercado**. 21 de Março de 2011. Disponível em: <<http://capitalhumano-fgv.com.br/area-tributaria-vem-ganhando-espaco-no-mercado>>. Acesso em: 28 de agosto de 2017.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Porto Alegre: Bookman, 2010.