



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E
CONTABILIDADE**

DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ALAN MOREIRA TEIXEIRA

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UM ESTUDO MULTICASO NOS
REGIMES DE TRIBUTAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL
DECORRENTES DAS ALTERAÇÕES PELA LEI COMPLEMENTAR Nº
155/2016 E NO LUCRO PRESUMIDO**

LILIANE MARIA RAMALHO DE CASTRO SIQUEIRA

Fortaleza – CE

2018

RESUMO

As Microempresas (ME) e as Empresas de Pequeno Porte (EPP) têm grande representatividade no Brasil, segundo uma matéria da Revista Exame (2011) cerca de 83% das empresas constituídas no Brasil são ME ou EPP. Devido à fragilidade e alta carga tributária do país, a Constituição Federal de 1988 através dos artigos 170 e 179 preveem um tratamento diferenciado às MEs e EPPs, a fim de que as mesmas possam ter competitividade no mercado. O Simples Nacional foi criado através da Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006, com o objetivo de beneficiar as ME e EPP. No ano de 2016 foi aprovada a Lei Complementar nº 155/2016, causando profundas mudanças no Simples Nacional. O objetivo deste trabalho é analisar os impactos da Lei Complementar 155/2016 do Simples Nacional no regime de tributação para as ME e EPP e o Lucro Presumido. A metodologia adotada apresenta uma abordagem qualitativa e quanto aos objetivos desse estudo é classificado como uma pesquisa descritiva, explicativa e exploratória. Foram utilizadas quatro empresas nos estudos de caso um restaurante, uma indústria de confecção, uma prestadora de serviços de *call center* e uma prestadora de serviço de fisioterapia. O resultado mostra que a Lei Complementar 155/2016 reduziu a carga tributária de algumas empresas desse estudo em percentual o restaurante apresenta uma redução na carga de tributária de 0,89% e a indústria de confecções apresenta uma redução de 28,15%, entretanto para as empresas prestadoras de serviço houve um aumento na carga tributária a empresa de serviços de *call center* apresenta uma majoração de 3,66% e a empresa de serviços de fisioterapia apresenta um aumento de 158,33%. Nesse contexto mostra-se a importância de um planejamento tributário adequado, onde evidencia que Lucro Presumido é a opção mais vantajosa para as empresas como o restaurante, a indústria de confecção e o serviço de fisioterapia, enquanto o Simples Nacional é a opção mais vantajosa para a empresa de *call center*.

Palavras-chave: Simples Nacional. Planejamento Tributário. Lei Complementar nº 155/2016.

ABSTRACT

Microenterprises (SMEs) and Small Enterprises (EPPs) are very representative in Brazil, according to Exame magazine (2011), about 83% of the companies incorporated in Brazil are ME or EPP. Due to the fragility and high tax burden of the country, the Federal Constitution of 1988 through Articles 170 and 179 provides for a differentiated treatment of MEs and EPPs, so that they may be competitive in the market. Simple National was created through Complementary Law 123 of December 14, 2006, with the objective of benefiting the ME and EPP. In 2016, Complementary Law No. 155/2016 was approved, causing profound changes in the National Simples. The objective of this work is to analyze the impacts of Complementary Law 155/2016 of National Simples in the taxation regime for ME and EPP and Presumed Profit. The adopted methodology presents a qualitative approach and the objectives of this study is classified as a descriptive, explanatory and exploratory research. Four companies were used in the case studies: a restaurant, a confectionery industry, a call center service provider and a physiotherapy service provider. The result shows that the Complementary Law 155/2016 reduced the tax burden of some companies of this study in percentage the restaurant presents a reduction in the tax burden of 0.89% and the garment industry presents a reduction of 28.15%, meanwhile for companies providing services there was an increase in the tax burden the call center services company has an increase of 3.66% and the company of physiotherapy services shows an increase of 158.33%. In this context, the importance of an adequate tax planning is shown, where it shows that Presumed Profit is the most advantageous option for companies such as the restaurant, the confectionery industry and the physiotherapy service, while the National Simples is the most advantageous option for the call center company.

Keywords: National Simple. Tax Planning. Complementary Law 155/2016.

1 INTRODUÇÃO

As Microempresas (ME) e as Empresas de Pequeno Porte (EPP) tem grande representatividade no Brasil, pois a grande parte das empresas constituídas no Brasil são ME ou EPP. Segundo a Revista Exame 2011 83% das empresas são existentes no Brasil são ME ou EPP. Essas empresas são responsáveis pela maior parte de geração de renda e empregos em nosso país.

Devido à importância e a fragilidade das Microempresas e as Empresas de Pequeno Porte frente às empresas de grande porte e a alta carga tributária do Brasil fez com a Constituição Federal de 1988 instituísse o princípio geral da atividade econômica o tratamento diferenciado, favorecido e simplificado para as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (arts.170, IX, 179 da CF/1988).

O art. 170 discorre sobre o tratamento favorecido às empresas de pequeno porte que tenham sede e administração no País. Já o art. 179 estabelece que a União, os Estados o Distrito Federal e os Municípios tratarão as empresas de pequeno porte de forma diferenciada visando incentivá-las através da simplificação das obrigações administrativas, tributárias, creditícias e previdenciárias

De acordo com o site JusBrasil (2016), em uma matéria sobre o Super Simples e a reforma tributária, foi visto que o SEBRAE-SP considera o Simples Nacional uma verdadeira reforma tributária às micros e pequenas empresas. As empresas pagam os impostos das três esferas do governo em uma única guia e sujeita apenas a uma alíquota.

O Simples Nacional foi instituído com alguns objetivos de fortalecer a competitividade entre empresas, dar um tratamento diferenciado tributário e simplificado, para que o crescimento das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte nos diversos setores da economia.

O Simples Nacional é o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, regido pela Lei Complementar nº 123/2006 visando a simplificação das obrigações tributárias, previdenciárias e creditícias. Nessa sistemática de recolhimento de impostos são abrangidos os Tributos e Contribuições de competência da União (IRPJ, PIS, COFINS, CSLL, IPI e CPP), Estadual (ICMS) e Municipal (ISS).

Conforme o art. 3º, inciso II da Lei Complementar nº 123/06 a definição de Microempresa (ME) e Empresa de Pequeno Porte (EPP) passa sobre a Receita Bruta anual, onde a ME tem receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 360.000,00 e a EPP tem receita bruta anual acima de R\$ 360.000,00 até R\$ 3.600.000,00. A maioria das empresas brasileiras estão enquadradas como ME ou EPP e fazem a opção de serem tributadas pelo Simples Nacional.

A Lei Complementar 123/2006 passou por diversas alterações durante os anos, porém no dia 27/10/2016 foi aprovada a Lei Complementar 155/2016, onde muda consideravelmente a forma do cálculo do Simples Nacional a partir do ano de 2018, como é de praxe toda mudança na forma de cálculo pode onerar os valores dos impostos acobertado pelo Simples Nacional.

Diante dos fatos apresentados a pergunta que norteia a presente pesquisa é: Qual o impacto da Lei Complementar 155/2016 do Simples Nacional e do Lucro Presumido no regime de tributação para a ME ou EPP? Para responder a questão levantada o presente trabalho tem como objetivo geral é realizar o planejamento tributário no regime de tributação do Simples Nacional decorrentes das alterações impostas pela Lei Complementar nº 155/2016. Destaque-se ainda que esse estudo possui os seguintes objetivos específicos: a) mostrar as principais mudanças da Lei Complementar 155/2016 b) realizar cálculos comparativos com os dados das empresas em estudo antes e depois da implementação Lei Complementar 155/2016 do Simples Nacional c) apresentar cálculos do Lucro Presumido das empresas em estudo.

Essa pesquisa justifica-se pela importância de uma Microempresa e uma Empresa de Pequeno Porte de fazer um Planejamento Tributário, pois em um sistema econômico globalizado e uma carga tributária elevada como a Brasil pode inviabilizar a continuidade das empresas.

Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) em 2004, Brasil, em média, 33% do faturamento empresarial é dirigido ao pagamento de tributos. Somente o ônus do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o lucro das empresas pode corresponder a 51,51% do lucro líquido apurado. Da somatória dos custos e despesas, mais da metade do valor é representada pelos tributos. Assim, imprescindível a adoção de um sistema de economia legal (ZANLUCA, 2016).

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Esta seção está baseada nos temas “Planejamento Tributário”, “Simples Nacional”, “Principais “Mudanças do Simples Nacional com a LC 155/2016, “Lucro Presumido”, e estudos empíricos anteriores

2.1 Planejamento Tributário

O Brasil possui uma carga tributária elevada e uma legislação tributária complexa, e nesse contexto o planejamento tributário é uma ferramenta importante, segundo Andrade Filho (2008, p. 01):

[...] Pelo caos formado pela enorme quantidade de leis e diplomas normativos, exige que as empresas adotem medidas de otimização da carga tributária ou de “planejamento tributário”. A otimização tributária pode ser obtida pela criação de mecanismos de controle e análise de dados [...]

A definição de planejamento tributário, conforme discorre Chaves (2017, p.12):

“Planejamento tributário é o processo de escolha de ação, não simulada, anterior à ocorrência do fato gerador, visando, direta ou indiretamente, economia de tributos, é também chamada de elisão fiscal”.

O planejamento tributário que se utiliza as leis e atua de forma lícita é chamado de elisão fiscal, porém existe o planejamento tributário chamado de evasão fiscal que tem uma atuação ilícita, portanto é tratada como um crime a ordem tributária.

O planejamento tributário não é apenas um direito garantido na Constituição Federal, mas também um dever legal determinado pelo artigo 153 da Lei nº 6.404 (15 de dezembro de 1976), que afirma que “Art. 153. O administrador da companhia deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma a empregar na administração dos seus próprios negócios”.

Segundo Pohlmann “O planejamento tributário pode ser interno, administrativo ou judicial. No primeiro caso, ele envolve medidas que não dependem de qualquer providência judicial ou administrativa. São exemplos dessa espécie de planejamento a escolha de opções de tributação, a reorganização societária através de fusões, cisões e incorporações, e a utilização de incentivos fiscais. O planejamento tributário administrativo envolve medidas junto à administração tributária, tais como consultas, recursos, requerimentos de ressarcimentos e solicitações de regimes especiais de tributação. O planejamento tributário judicial é aquele estruturado com base em ações ajuizadas contra o Fisco, usualmente buscando ver afastada a incidência de determinado tributo ou a restituição de tributo já recolhido” (2010, p 17).

Para realizar um planejamento tributário é necessário analisar todo o contexto em que está inserido a empresa. Em um planejamento tributário serão utilizados leis, jurisprudência ou até mesmo “lacunas e brechas” existente nas próprias leis, para possa realizar o melhor planejamento o possível. Outro componente importante para a elaboração de um planejamento tributário é a contabilidade, pois a mesma tem grande relevância na escolha do melhor regime tributário.

Cada vez mais as Microempresas e as Empresas de Pequeno Porte têm o planejamento tributário como uma ferramenta gerencial que auxilia no processo de tomadas de decisões, haja vista, que as mesmas possuem menor capacidade financeira perante as demais empresas.

2.2 Simples Nacional

O Simples Nacional é um regime tributário diferenciado e simplificado aplicado para as Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP), abrange todos os entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) que foi implementado através da Lei Complementar 123/2006. Esse regime de tributação é administrado pelo Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN), que é composto por oito integrantes: quatro da Secretaria da Receita do Brasil, dois da Secretaria dos Estados e Distrito Federal e dois da Secretaria dos Municípios.

A Resolução CGSN nº 94, de 2011 regulamenta a forma de apuração das Receitas que podem ser feita pelo regime de caixa ou pelo regime de competência. A opção pelo regime de caixa ou regime de competência é irretratável durante todo o ano calendário.

Simples Nacional recolhe em uma via unificada vários impostos e contribuições mensalmente, conforme discorre o art.13 da Lei Complementar 123/2006: “Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições: I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ; II - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo; III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL; IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo; V - Contribuição para o PIS/Pasep, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo; VI - Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar; VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS; VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS”. (BRASIL, 2006)

Existem algumas situações que não seja o faturamento da receita bruta anual que são impeditivas de aderir o Simples Nacional. Essas situações estão previstas nos artigos arts. 3º e 17 da Lei Complementar 123/2006, por exemplo as atividades que são obrigatórias a serem tributadas pelo Lucro Real como as *factoring* e bancos, outra situação impeditiva seria ter sócio domiciliado no exterior. Outra forma impeditiva seria a empresa apresentar débitos de INSS, ou débitos com a fazenda federal, estadual ou municipal cuja a exigibilidade não esteja suspensa. Atividades de importação de ou fabricação de veículos, atividades que realizem cessão ou locação de mão de obra, geradoras e distribuidoras de energia elétrica e fabricação de cigarros, cigarrilhas, filtro para cigarros, armas de fogo e detonadores também são atividades impeditivas.

Uma característica pertinente ao Simples Nacional é que o mesmo possui 6 Anexos (tabelas), onde cada Anexo representa um determinado seguimento. O Anexo I representa o seguimento do comércio, o Anexo II representa o seguimento industrial e os Anexos III, IV, V e VI representam os prestadores de serviço. Os anexos têm a função de direcionar o cálculo do

imposto. Outra peculiaridade do regime tributário unificado é o número reduzido de declarações acessórias em comparação aos outros regimes de tributação. Esse número reduzido de declarações acessórias é um dos principais objetivos do regime de tributação do Simples Nacional que é a simplificação dos processos para as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

2.3 Mudanças do Simples Nacional com a lei complementar 155/2016

Em 2018 o Simples Nacional sofreu com mudanças significativas começando pelo sublimite que subiu de R\$3.600.000,00 para R\$4.800.000,00. Com a mudança do sublimite a denominação de EPP também passou por ajuste no valor da receita bruta, onde a Empresa de Pequeno Porte terá o limite de receita bruta acima de R\$360.000,00 até R\$4.800.000,00. A Microempresa (ME) continua com o seu valor antigo onde a receita bruta anual vai até R\$360.000,00.

Foi alterado o sublimite do Microempreendedor Individual (MEI), onde o valor da receita bruta anual foi atualizado de R\$60.000,00 para R\$81.000,00.

Com o advento da Lei Complementar 155/2016 a atividade de fabricação de bebidas alcoólicas pode optar pelo Simples Nacional, mas para se beneficiar com o regime de simplificado a atividade deve se enquadrar como:

- Micro e pequenas cervejarias;
- Micro e pequenas vinícolas;
- Micro e pequenas destilarias;
- Produtores de licores.

As micro e pequenas fábricas de bebidas alcoólicas devem estar cadastradas no Ministério da Agricultura e Pecuária, na Agência de Vigilância Sanitária (ANVISA) e na Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

A cerveja sem álcool continua sendo vedada pelo Simples Nacional.

A sistemática de cálculo até 31/12/2017 consistia de 20 alíquotas distribuídas em 6 anexos. Em 2018 são seis alíquotas distribuídas em cinco anexos onde terá os seguintes elementos: alíquota nominal; alíquota efetiva; parcela a deduzir; tabela com repartição dos percentuais devidos por cada tributo.

A alíquota efetiva é encontrada através do seguinte cálculo:

$$Alíquota\ Efetiva = \frac{RBT12 \times Alíquota - PD}{RBT12}$$

- RBT12 é a receita bruta acumulada nos doze meses anteriores
- Alíquota é a alíquota constante (Anexos I a V da Lei Complementar)
- PD é a parcela a deduzir constante (Anexos I a V da Lei Complementar)

Após encontrar a alíquota efetiva faz-se o seguinte cálculo para encontrar o valor o valor devido:

$$Receita\ bruta\ do\ mês \times Alíquota\ Efetiva = Valor\ a\ recolher$$

Os prestadores de serviços terão algumas mudanças bem importantes começando com a extinção do Anexo VI. O Anexo VI será diluído nos Anexos III ou no Anexo IV, conforme a relação “Fator Folha/Receita”, essa relação é conhecida como Fator R.

Caso a relação entre a folha de pagamento e as receitas forem maior que 28% o recolhimento será através do Anexo III, caso contrário, será através do Anexo V.

Para efeito do cálculo do Fator R segundo o Art. 18, §5º-M deve-se considerar o seguinte:

Compõe a folha de pagamento o montante pago a título de remunerações a pessoas físicas decorrentes do trabalho, o montante efetivamente recolhido a título de contribuição patronal previdenciária (CPP) e FGTS, incluídas as retiradas de pró-labore; O montante da folha de salários e da receita bruta deve ser considerados os valores correspondentes aos 12 meses anteriores ao mês de apuração.

$$\text{Fator } r = \frac{\text{Folha salarial dos últimos 12 meses}}{\text{Receita Bruta dos últimos 12 meses}}$$

2.4 Lucro Presumido

A definição de Lucro Presumido segundo Das Neves (2013, p 811):

É uma modalidade optativa de apurar o lucro e, conseqüentemente, o imposto de renda das pessoas jurídicas e a contribuição social sobre o lucro líquido que, partindo dos valores globais da receita, presume o montante da base de cálculo a ser tributada.

“Qualquer pessoa jurídica pode ser tributada pelo Lucro Presumido desde que não esteja obrigada ao Lucro Real”, conforme discorre Pohlmann (2010, p 45).

As pessoas jurídicas que iniciaram suas atividades ou que resultarem de uma situação especial (incorporação, fusão ou cisão) podem optar ser tributadas pelo Lucro Presumido desde que não estejam obrigadas a tributação do Lucro Real.

As empresas tributadas pelo Lucro Presumido podem optar pelos regimes de apuração de receita pelo regime de competência ou pelo regime de caixa, conforme o §2º do Art. 13 da Lei 9.718/1998.

O Imposto de Renda e a Contribuição Social são calculados com base em um percentual estabelecido sobre o valor das vendas realizadas ou serviços prestados, independente se a empresa teve lucro ou não.

O artigo 26 com base no Lucro Presumido (Lei 9.340 de 27 de dezembro de 1996) diz que “Art. 26. A opção pela tributação com base no lucro presumido será aplicada em relação a todo o período de atividade da empresa em cada ano-calendário. A apuração do Lucro Presumido ocorre trimestralmente no último dia útil dos meses de março, junho, setembro e dezembro ou na data de extinção da pessoa jurídica, conforme art. 1 da Lei 9.430/1996 ‘Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei’” (BRASIL, 1996).

As empresas optantes do Lucro Presumido recolhem seus impostos de maneira individual, ou seja, cada imposto terá uma guia de pagamento diferentemente das empresas optantes do Simples Nacional que recolhe todos os impostos em uma única guia.

O recolhimento do PIS e COFINS nas empresas do Lucro Presumido em sua maioria é feito pelo regime Cumulativo, conforme o art.10 da Lei 10.833/2013. Existem outros regimes para o PIS e o COFINS que são utilizados em situações bem específicas que é o PIS e COFINS alíquota ZERO e o regime Monofásico. O ICMS será recolhido sobre os critérios estabelecidos pelo Decreto nº 24.569/1997. O IPI será calculado em conformidade com o Decreto nº 7.212/2010 também conhecido como Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (RIPI). O ISS será regido pelo Decreto nº 11.591/2004.

O número de declarações acessórias das empresas optantes pelo Lucro Presumido é superior ao número de declarações acessórias das empresas optantes pelo Simples Nacional.

2.5 Estudos Empíricos Anteriores

De acordo com as ideias de Andrade (2010), buscou esclarecer dúvidas referentes a adoção do Simples Nacional e traçar um perfil para as empresas apresentando as vantagens e desvantagens em optar por esse regime. Em sua conclusão salientou que o Simples Nacional trouxe alguns benefícios, porém para algumas empresas não é interessante aderir o regime, antes de qualquer decisão sobre a forma de tributação é importante fazer um planejamento tributário.

Fleury (2010), busca resumir e explicar os fundamentos e os principais aspectos do Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte no que diz respeito ao Simples Nacional. Verificou que o Simples Nacional trouxe benefícios para as MPE com a redução da carga tributária como também trouxe benefícios para a Administração Tributária, pois com o regime simplificado ficou mais fácil a fiscalizar as empresas.

Souza e Pinheiro (2013), verificam se a tributação do Simples Nacional é compensatória para as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. Chegaram à conclusão que o Regime de Tributação Simples Nacional é o melhor tipo de tributação para as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, pois houve uma redução na carga tributária.

Santos (2008), tratou de evidenciar as vantagens e desvantagens dos regimes de apuração dos impostos e contribuições auferidas por empresas enquadradas no Simples Nacional ou no Lucro Presumido, através da confrontação de duas formas de tributação, com exemplos nos setores de comércio, indústria e serviços nos quais irá usar todas as tabelas do Simples Nacional. Concluiu que o Simples Nacional possui vantagens de ser um sistema de recolhimento de tributos unificado, reduzindo a quantidade de documentos, declarações e guias, também é a forma de pagamentos de tributos mais econômica. A Desvantagem do Simples Nacional é uma legislação que apresenta constantes mudanças, uma alíquota crescente em relação ao faturamento de todas as tabelas dificultando uma projeção e o fator “r”. O Lucro Presumido tem como vantagem, de ser uma modalidade que apresenta alíquotas constantes no faturamento e na base previdenciária. As desvantagens são o recolhimento independente dos tributos, grande número de declarações acessórias e nesse trabalho o Lucro Presumido possui uma carga tributária maior que as empresas do Simples Nacional.

Araújo (2013), analisa a viabilidade na opção do regime Simples Nacional como forma de recolhimento para uma empresa comercial no segmento de cosméticos, levando em consideração aspectos técnicos, operacionais sem comprometer a saúde financeira da empresa, para facilitar as tomadas de decisões no âmbito gerencial. Concluiu que o Simples Nacional é a opção mais vantajosa, pois o ônus tributário é menor, melhorando assim a lucratividade da empresa condicionando-a a fazer melhores investimentos no futuro.

Zangirolami (2010), buscou efetuar um estudo sobre a melhor alternativa de enquadramento e pagamento de tributos federais de uma empresa que atua no comércio varejista de combustíveis. Concluiu que entre os três regimes de tributação, Lucro Real, Lucro Presumido e o Simples Nacional, o Lucro Real é o regime mais vantajoso.

Hofstaetter (2014), buscou analisar qual a melhor forma de tributação entre o Lucro Real, Lucro Presumido e o Simples Nacional para a empresa Schumacher Comércio de Medicamentos LTDA. Concluiu que após feito um planejamento tributário que a melhor opção seria o Simples Nacional, pois a carga tributária é menor.

3 METODOLOGIA

Esse estudo tem uma abordagem qualitativa. Segundo Boaventura (2004) a pesquisa qualitativa é uma pesquisa descritiva, pois examinam os dados de maneira indutiva privilegiando o significado. O presente trabalho pode ser classificado quanto a seus objetivos como uma pesquisa, descritiva, explicativa e exploratória, conforme Gil (1999)

Nesta pesquisa, procurou-se elaborar cálculos evidenciando a nova fórmula de cálculo do Simples Nacional, conforme visto na seção 2.2 que entrou em vigor no ano de 2018 através da Lei Complementar 155/2016 e a antiga fórmula do mesmo utilizada até o ano de 2017. Foram elaborados cálculos simulando a tributação no Lucro Presumido, conforme os termos do Regulamento do Imposto de Renda de 1999 (RIR/99). Os cálculos realizados têm como objetivo realizar um planejamento tributário, para que as empresas possam optar pelo melhor regime tributário.

Na primeira etapa, foram captadas informações de algumas empresas tributadas pelo Simples Nacional, essas informações foram disponibilizadas por empresas de contabilidade (escritórios de contabilidade) com a concordância das próprias empresas que farão parte dos estudos de caso. Nesse contexto, foram averiguados: relatórios de vendas, declarações mensais do Simples Nacional através do Programa PGDAS, extratos do Simples Nacional, formatação societárias, atividades econômicas e informações sobre o local em que estão sediadas.

Na segunda etapa, foram realizados cálculos entre a nova e a antiga sistemática do Simples Nacional e também cálculos na sistemática do Lucro Presumido, a partir das informações coletadas na etapa anterior. Nesta etapa foram utilizadas as informações dos relatórios de vendas, juntamente com as declarações mensais do Simples Nacional e as informações sobre as atividades econômicas.

Por fim, na terceira etapa foram realizados comparativos entre a Lei Complementar 123/2006 e a Lei Complementar 155/2016 do Simples Nacional e também foram realizados comparativos entre a nova sistemática do Simples Nacional com o regime tributário do Lucro Presumido. O objetivo é fazer um planejamento tributário, para que as empresas apresentadas nesse estudo escolham o melhor regime tributário.

4 ANÁLISE DE RESULTADOS

Essa seção aborda as descrições e análises dos estudos, em que as empresas são caracterizadas e os dados são obtidos mediante a uma análise documental referente ao ano calendário de 2017. Tudo isso tem o objeto de elaborar comparações entre a nova e a antiga forma de cálculo do Simples Nacional e também comparar os resultados com a sistemática do Lucro Presumido, para elaborar o melhor planejamento tributário e escolher a melhor forma de tributação.

Todas as empresas que serão apresentadas nesta seção são pessoas jurídicas que foram tributadas pelo Simples Nacional no ano de 2017.

4.1 Empresas

O restaurante é uma sociedade limitada onde possui dois sócios, cada um possui 50% do capital social. A empresa funciona em um imóvel próprio e possui apenas uma matriz. No ano calendário de 2017 teve um faturamento médio mensal no valor de R\$ 122.161,69 e seu faturamento total durante o ano foi R\$ 1.465.940,31 que a classifica como uma Empresa de Pequeno Porte. Por se tratar de um comércio o restaurante foi tributado no Anexo I do Simples Nacional. O Anexo I é uma tabela utilizada na tributação na atividade de comércio, nessa tabela possui vários faturamentos acumulados dos últimos 12 meses que varia de 0 a R\$ 4.800.000,00 com sua respectiva alíquota pré-estabelecida pela legislação do Simples Nacional. A alíquota que será utilizada no cálculo do imposto será indicada pelo faturamento acumulado dos últimos 12 meses de cada competência. Em 2018 o restaurante continuará sendo tributado no Anexo I do Simples Nacional.

A indústria de confecções é uma sociedade limitada composta por 3 sócios no seu quadro societário. A mesma é estabelecida em um imóvel próprio e não apresenta filiais. O faturamento

médio mensal foi de R\$ 163.164,20 e o faturamento do ano calendário 2017 foi de R\$ 1.957.970,37, portanto é classificada com uma Empresa de Pequeno Porte. Por se tratar de uma atividade industrial foi tributada pelo Simples Nacional no Anexo II. O Anexo II é uma tabela utilizada na tributação na atividade industrial, nessa tabela possui vários faturamentos acumulados dos últimos 12 meses que varia de 0 a R\$ 4.800.000,00 com sua respectiva alíquota pré-estabelecida pela legislação do Simples Nacional. A alíquota que será utilizada no cálculo do imposto será indicada pelo faturamento acumulado dos últimos 12 meses de cada competência. Na nova sistemática de cálculo do Simples Nacional em 2018 a indústria continuará sendo tributada no Anexo II. Por conta da atividade, a indústria de confecção irá pagar o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) Substituição Tributária nos termos do Decreto 28.443/2006, nesse estudo de caso o percentual pertinente ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) será excluído do Simples Nacional, pois o recolhimento do ICMS Substituição Tributária é feito de forma individualizada.

A empresa de serviço de *Call Center* é uma sociedade limitada formada por dois sócios. O imóvel onde está situada a empresa de *Call Center* é próprio e não apresenta filiais. No ano calendário de 2017 a empresa faturou R\$ 1.236.892,19 apresentando um faturamento médio mensal R\$ 123.074,35. Pelo faturamento apresentado no ano de 2017 a empresa possui o porte de uma Empresa de Pequeno Porte. Durante o ano de 2017 a pessoa jurídica em questão foi tributada pelo Anexo III do Simples Nacional. O Anexo III é uma tabela utilizada na tributação na atividade de prestadores de serviços, nessa tabela possui vários faturamentos acumulados dos últimos 12 meses que varia de 0 a R\$ 4.800.000,00 com sua respectiva alíquota pré-estabelecida pela legislação do Simples Nacional. A alíquota que será utilizada no cálculo do imposto será indicada pelo faturamento acumulado dos últimos 12 meses de cada competência. Com o advento da Lei Complementar 155/2016 a empresa prestadora de serviço de *Call Center* continuará sendo tributada pelo Anexo III do Simples Nacional.

A empresa de serviço de fisioterapia é uma sociedade Limitada composta por dois sócios. A empresa não possui imóvel somente um endereço fiscal. No ano calendário 2017 teve uma média mensal de faturamento no valor de R\$ 5.1663,68 e seu faturamento total foi R\$ 61.694,20, portanto possui o porte de Microempresa. No ano mencionando anteriormente a empresa foi tributada no Anexo III, porém com a nova Legislação do Simples Nacional em 2018, o serviço de fisioterapia passou a ser tributado no Anexo V. O Anexo V é uma tabela utilizada na tributação de prestadores de serviços, nessa tabela possui vários faturamentos acumulados dos últimos 12 meses que varia de 0 a R\$ 4.800.000,00 com sua respectiva alíquota pré-estabelecida pela legislação do Simples Nacional. A alíquota que será utilizada no cálculo do imposto será indicada pelo faturamento dos últimos 12 meses de cada competência.

4.2 Análise Comparativa entre a Lei Complementar 123/2006 e a Lei Complementar 155/2016 do Simples Nacional

A Lei Complementar 155/2016 provocou mudanças profundas no cálculo do Simples Nacional o tornando um cálculo mais complexo. A complexidade se dar na forma de encontrar a alíquota efetiva. A tabela 1 apresenta o faturamento dos últimos 12 meses por competência do restaurante.

Tabela 1 – Faturamento acumulado dos últimos 12 meses por competência

1	R\$ 1.321.084,51
2	R\$ 1.343.778,62
3	R\$ 1.339.619,03
4	R\$ 1.337.654,86
5	R\$ 1.327.224,87
6	R\$ 1.318.329,47
5	R\$ 1.313.153,63

8	R\$ 1.315.107,44
9	R\$ 1.320.626,47
10	R\$ 1.332.200,73
11	R\$ 1.324.119,84
12	R\$ 1.342.754,60

Fonte: dados da pesquisa

Conforme a tabela 1 apresenta o faturamento acumulado dos últimos 12 meses por competência do restaurante. O faturamento acumulado dos últimos 12 meses é utilizado como indicativo na escolha da alíquota que será utilizada no cálculo do Simples Nacional.

A tabela 2 apresenta o faturamento mensal e a alíquota utilizada para o cálculo do Simples Nacional do restaurante pela Lei Complementar 123/06.

Tabela 2 – Cálculo do Simples Nacional com a Lei Complementar 123/2006

Competência	Faturamento	Alíquota	Valor do Imposto
1	R\$ 144.855,80	9,03%	R\$ 13.080,48
2	R\$ 118.002,10	9,03%	R\$ 10.655,59
3	R\$ 120.197,52	9,03%	R\$ 10.853,84
4	R\$ 111.731,70	9,03%	R\$ 10.089,37
5	R\$ 113.266,29	9,03%	R\$ 10.227,95
6	R\$ 116.985,85	9,03%	R\$ 10.563,82
7	R\$ 124.115,50	9,03%	R\$ 11.207,63
8	R\$ 127.680,72	9,03%	R\$ 11.529,57
9	R\$ 133.735,95	9,03%	R\$ 12.076,36
10	R\$ 114.080,80	9,03%	R\$ 10.301,50
11	R\$ 120.796,45	9,03%	R\$ 10.907,92
12	R\$ 120.491,63	9,03%	R\$ 10.880,39

Fonte: dados da pesquisa

A tabela 2 apresenta o faturamento por competência e alíquota utilizada no Anexo I, que é indicada pelo faturamento dos últimos 12 meses. O Simples Nacional é calculado através da aplicação alíquota sobre o faturamento. Durante todo ano calendário o restaurante desembolsou no pagamento do Simples Nacional o valor de R\$ 132.374,41.

O cálculo do Simples Nacional na Lei Complementar 155/2016 será apresentado na tabela 3.

Tabela 3 – Cálculo do Simples Nacional com a Lei Complementar 155/2016

Competência	Faturamento	Alíquota	Valor do Imposto
1	R\$ 144.855,80	9,00%	R\$ 13.037,02
2	R\$ 118.002,10	9,03%	R\$ 10.655,59
3	R\$ 120.197,52	9,02%	R\$ 10.841,82
4	R\$ 111.731,70	9,02%	R\$ 10.078,20
5	R\$ 113.266,29	8,28%	R\$ 9.378,45
6	R\$ 116.985,85	8,99%	R\$ 10.517,03
7	R\$ 124.115,50	8,99%	R\$ 11.157,98
8	R\$ 127.680,72	8,99%	R\$ 11.478,50
9	R\$ 133.735,95	9,00%	R\$ 12.036,24
10	R\$ 114.080,80	9,01%	R\$ 10.278,68
11	R\$ 120.796,45	9,00%	R\$ 10.871,68
12	R\$ 120.491,63	9,02%	R\$ 10.868,35

Fonte: dados da pesquisa

A Lei Complementar 155/16 mudou a sistemática de cálculo do Simples Nacional. A principal mudança no cálculo é a utilização da alíquota efetiva, conforme relatado no item 2.3 dessa pesquisa, quando é encontrado a alíquota efetiva a mesma será aplicado no faturamento da competência, dessa forma é encontrado o valor recolher do Simples Nacional. Pela Lei

Complementar 155/16 o restaurante passou a pagar o valor de R\$ 131.199,53 durante todo o ano calendário.

A tabela 4 apresenta o faturamento acumulado dos últimos 12 meses da indústria de confecções.

Tabela 4 – Faturamento acumulado dos últimos 12 meses por competência

1	R\$	1.809.909,38
2	R\$	1.794.806,17
3	R\$	1.775.981,52
4	R\$	1.767.943,48
5	R\$	1.752.713,35
6	R\$	1.740.203,25
5	R\$	1.744.374,55
8	R\$	1.738.463,87
9	R\$	1.736.718,09
10	R\$	1.720.619,86
11	R\$	1.724.873,12
12	R\$	1.740.964,68

Fonte: dados da pesquisa

Conforme a tabela 4 apresenta o faturamento acumulado dos últimos 12 meses por competência da indústria de confecções. O faturamento acumulado dos últimos 12 meses é utilizado como indicativo na escolha da alíquota que será utilizada no cálculo do Simples Nacional.

Tabela 5 – Cálculo do Simples Nacional com a Lei Complementar 123/2006

Competência	Faturamento	Alíquota	Dedução ICMS	Valor do Imposto
1	R\$ 148.060,99	10,54%	3,38%	R\$ 15.078,16
2	R\$ 144.339,55	9,62%	3,31%	R\$ 13.455,02
3	R\$ 155.126,16	9,62%	3,31%	R\$ 14.460,52
4	R\$ 147.934,07	9,62%	3,31%	R\$ 13.790,09
5	R\$ 150.654,10	9,62%	3,31%	R\$ 14.043,64
6	R\$ 167.335,50	9,62%	3,31%	R\$ 15.598,65
5	R\$ 157.253,52	9,62%	3,31%	R\$ 14.658,83
8	R\$ 161.418,42	9,62%	3,31%	R\$ 15.047,07
9	R\$ 147.065,97	9,62%	3,31%	R\$ 13.709,17
10	R\$ 167.417,46	9,62%	3,31%	R\$ 15.606,29
11	R\$ 179.255,76	9,62%	3,31%	R\$ 16.709,83
12	R\$ 232.108,87	9,62%	3,31%	R\$ 21.636,68

Fonte: dados da pesquisa

A tabela 5 apresenta o faturamento por competência e alíquota utilizada no Anexo II que indicada pelo faturamento dos últimos 12 meses. O Simples Nacional é calculado através da aplicação alíquota sobre o faturamento. Durante todo ano calendário a indústria de confecção desembolsou no pagamento do Simples Nacional o valor de R\$ 183.793,83. Pelo fato da indústria de confecção recolher o ICMS Substituição Tributária, o ICMS é excluído do cálculo do Simples Nacional.

Tabela 6 – Cálculo do Simples Nacional com a Lei Complementar 155/2016

Competência	Faturamento	Alíquota	Dedução ICMS	Valor do Imposto
1	R\$ 148.060,99	9,98%	32%	R\$ 10.048,01
2	R\$ 144.339,55	9,95%	32%	R\$ 9.766,01
3	R\$ 155.126,16	9,93%	32%	R\$ 10.474,74
4	R\$ 147.934,07	9,93%	32%	R\$ 9.989,10
5	R\$ 150.654,10	9,92%	32%	R\$ 10.162,52
6	R\$ 167.335,50	9,91%	32%	R\$ 11.276,40
5	R\$ 157.253,52	9,91%	32%	R\$ 10.597,00
8	R\$ 161.418,42	9,91%	32%	R\$ 10.877,66

9	R\$ 147.065,97	9,90%	32%	R\$ 9.900,48
10	R\$ 167.417,46	9,89%	32%	R\$ 11.259,16
11	R\$ 179.255,76	9,90%	32%	R\$ 12.067,50
12	R\$ 232.108,87	9,91%	32%	R\$ 15.641,35

Fonte: dados da pesquisa

Com o advento da Lei Complementar 155/16 a sistemática de cálculo do Simples Nacional foi modificada. A principal mudança no cálculo é a utilização da alíquota efetiva, conforme relatado no item 2.3 dessa pesquisa, quando a alíquota efetiva é encontrada a mesma será aplicada no faturamento da competência. A Lei Complementar 155/16 a indústria de confecção passou a pagar o valor de R\$ 132.059, 95 de Simples Nacional durante todo o ano.

Os valores referentes ao faturamento dos últimos 12 meses por competência da empresa de call centre será apresentado na tabela 7

Tabela 7 – Faturamento acumulado dos últimos 12 meses por competência

Mês	Faturamento acumulado
1	R\$ 1.134.966,18
2	R\$ 1.133.907,84
3	R\$ 1.140.364,50
4	R\$ 1.134.214,56
5	R\$ 1.158.804,38
6	R\$ 1.152.654,44
5	R\$ 1.146.144,50
8	R\$ 1.140.354,56
9	R\$ 1.140.066,69
10	R\$ 1.135.766,75
11	R\$ 1.138.441,43
12	R\$ 1.136.703,80

Fonte: dados da pesquisa

Conforme a tabela 7 apresenta o faturamento da empresa de call center acumulado dos últimos 12 meses por competência. O faturamento acumulado dos últimos 12 meses é utilizado como indicativo na escolha da alíquota que será utilizada no Anexo III para o cálculo do Simples Nacional.

Tabela 8 – Cálculo do Simples Nacional com a Lei Complementar 123/2006

Competência	Faturamento	Alíquota	Valor do Imposto
1	R\$ 102.016,01	12,42%	R\$ 12.670,39
2	R\$ 109.531,01	12,42%	R\$ 13.603,75
3	R\$ 96.924,41	12,42%	R\$ 12.038,01
4	R\$ 127.664,17	12,42%	R\$ 15.855,89
5	R\$ 96.924,41	12,42%	R\$ 12.038,01
6	R\$ 96.564,41	12,42%	R\$ 11.993,30
7	R\$ 97.284,41	12,42%	R\$ 12.082,72
8	R\$ 102.786,48	12,42%	R\$ 12.766,08
9	R\$ 98.774,41	12,42%	R\$ 12.267,78
10	R\$ 105.749,03	12,42%	R\$ 13.134,03
11	R\$ 101.336,72	12,42%	R\$ 12.586,02
12	R\$ 101.336,72	12,42%	R\$ 12.586,02

Fonte: dados da pesquisa

A tabela 8 apresenta os valores pagos mensalmente pelo Simples Nacional. Durante todo o ano-calendário a empresa de call center em estudo desembolsou no pagamento do Simples Nacional o valor R\$ 153.622,01.

Tabela 9 – Cálculo do Simples Nacional com a Lei Complementar 155/2016

Competência	Faturamento	Alíquota	Valor do Imposto
1	R\$ 102.016,01	12,86%	R\$ 13.119,26

2	R\$ 109.531,01	12,86%	R\$ 14.085,69
3	R\$ 96.924,41	12,87%	R\$ 12.474,17
4	R\$ 127.664,17	12,86%	R\$ 16.417,61
5	R\$ 96.924,41	12,92%	R\$ 12.522,63
6	R\$ 96.564,41	12,91%	R\$ 12.466,47
7	R\$ 97.284,41	12,89%	R\$ 12.539,96
8	R\$ 102.786,48	12,87%	R\$ 13.228,62
9	R\$ 98.774,41	12,87%	R\$ 12.712,27
10	R\$ 105.749,03	12,86%	R\$ 13.599,33
11	R\$ 101.336,72	12,87%	R\$ 13.042,04
12	R\$ 101.336,72	12,86%	R\$ 13.031,90

Fonte: dados da pesquisa

A nova sistemática de cálculo do Simples Nacional é apresentada na tabela 9. A alíquota efetiva foi calculada conforme o item 2.3 dessa pesquisa. A empresa de call center passou a pagar em todo o ano calendário o valor R\$ 159.239,94.

O faturamento dos últimos 12 meses por competência da empresa de fisioterapia é apresentado na tabela 10.

Tabela 10 – Faturamento acumulado dos últimos 12 meses por competência

1	R\$ 48.000,00
2	R\$ 48.500,00
3	R\$ 49.701,20
4	R\$ 48.954,35
5	R\$ 49.184,51
6	R\$ 51.866,64
5	R\$ 52.286,94
8	R\$ 53.756,94
9	R\$ 55.881,94
10	R\$ 56.262,20
11	R\$ 59.587,20
12	R\$ 62.324,20

Fonte: dados da pesquisa

O faturamento acumulado dos últimos 12 meses é o indicador da alíquota que será utilizada no cálculo do Simples Nacional na empresa de fisioterapia. Na Lei Complementar 123/06 o serviço de fisioterapia era calculado no Anexo III, entretanto com a vigência da Lei Complementar 155/16 a atividade de fisioterapia passou a ser tributado no anexo V.

Tabela 11 – Cálculo do Simples Nacional com a Lei Complementar 123/2006

Competência	Faturamento	Alíquota	Valor do Imposto
1	R\$ 4.500,00	6,00%	R\$ 270,00
2	R\$ 5.201,20	6,00%	R\$ 312,07
3	R\$ 3.253,15	6,00%	R\$ 195,19
4	R\$ 4.230,16	6,00%	R\$ 253,81
5	R\$ 6.682,13	6,00%	R\$ 400,93
6	R\$ 4.420,30	6,00%	R\$ 265,22
7	R\$ 5.470,00	6,00%	R\$ 328,20
8	R\$ 6.125,00	6,00%	R\$ 367,50
9	R\$ 4.380,26	6,00%	R\$ 262,82
10	R\$ 7.325,00	6,00%	R\$ 439,50
11	R\$ 6.737,00	6,00%	R\$ 404,22
12	R\$ 3.370,00	6,00%	R\$ 202,20

Fonte: dados da pesquisa

A tabela 11 apresenta os valores pagos mensalmente pelo Simples Nacional. Durante o ano- calendário a empresa de fisioterapia em estudo desembolsou no pagamento do Simples Nacional o valor R\$ 3.701,65.

Tabela 12 – Cálculo do Simples Nacional com a Lei Complementar 155/2016

Competência	Faturamento	Alíquota	Valor do Imposto
1	R\$ 4.500,00	15,50%	R\$ 697,50
2	R\$ 5.201,20	15,50%	R\$ 806,19
3	R\$ 3.253,15	15,50%	R\$ 504,24
4	R\$ 4.230,16	15,50%	R\$ 655,67
5	R\$ 6.682,13	15,50%	R\$ 1.035,73
6	R\$ 4.420,30	15,50%	R\$ 685,15
7	R\$ 5.470,00	15,50%	R\$ 847,85
8	R\$ 6.125,00	15,50%	R\$ 949,38
9	R\$ 4.380,26	15,50%	R\$ 678,94
10	R\$ 7.325,00	15,50%	R\$ 1.135,38
11	R\$ 6.737,00	15,50%	R\$ 1.044,24
12	R\$ 3.370,00	15,50%	R\$ 522,35

Fonte: dados da pesquisa

Os cálculos com a nova fórmula do Simples Nacional estão apresentados na tabela 12. A alíquota efetiva foi calculada de acordo com a nova fórmula que esta evidenciada no item 2.3 desse trabalho. Com a Lei Complementar 155/16 em vigor a empresa de fisioterapia passou a pagar de Simples Nacional durante o ano calendário o valor de R\$ 9.562,60.

A tabela 12 faz a comparação entre a Lei Complementar 123/2006 e a Lei Complementar 155/2016 nos valores de impostos pagos durante todo o ano calendário.

Tabela 13 – Comparação da Lei Complementar 123/06 com a Lei Complementar 155/16

Empresa	Lei Complementar 123/06	Lei Complementar 155/2016
Restaurante	R\$ 132.374,41	R\$ 131.199,53
Industria de Confeção	R\$ 183.793,83	R\$ 132.059,95
Call Center	R\$ 153.622,01	R\$ 159.239,94
Fisioterapia	R\$ 3.701,65	R\$ 9.562,60

Fonte: dados da pesquisa

Para a elaboração da tabela 13 foram utilizados relatórios de faturamento mensal, valores pagos pelo Simples Nacional no ano calendário 2017 pela Lei Complementar 123/2006 e foram efetuados cálculos com a nova sistemática do Simples Nacional conforme a Lei Complementar 155/2016, mostrado anteriormente.

Conforme evidenciado na tabela 13 a Lei Complementar 155/2016 reduziu a carga tributária do restaurante e da indústria de confecção. O restaurante teve uma redução no valor de R\$ 1.175,18 e em percentual sua redução foi de 0,89%. Já a indústria de confecção teve uma redução significativa, no valor de R\$ 51.733,98 e em percentual 28,15%.

Entretanto as empresas prestadoras de serviços tiveram um aumento na carga tributária. A empresa de *call center* obteve um aumento no valor de R\$ 5.617,93 e em percentual 3,66%. A empresa de serviço de fisioterapia obteve um aumento significativo no valor de R\$ 5.860,95 e em percentual 158,33%. O principal motivo da majoração da carga tributária da empresa de fisioterapia foi a mudança de Anexo, haja vista, que era tributa da no Anexo III e passou a ser tributada no Anexo V.

4.3 Planejamento tributário

Segundo Valdevino Sousa, planejamento tributário é uma ferramenta, que visa projetar atividades econômicas, para conhecer as possíveis alternativas válidas dentro da legislação vigente, buscando mediante a uma análise detalhada, avaliá-las, adotando aquela que se adequa, a fim de reduzir o montante de dos tributos.

A tabela 14 evidencia os valores dos impostos do restaurante no regime tributário do Lucro Presumido.

Tabela 14 – Cálculo Lucro Presumido Restaurante

Competência	Faturamento	PIS	COFINS	IRPJ	CSLL	ICMS
1	R\$ 144.855,80	R\$ 941,56	R\$ 4.345,67			R\$ 3.911,11
2	R\$ 118.002,10	R\$ 767,01	R\$ 3.540,06			R\$ 3.186,06
3	R\$ 120.197,52	R\$ 781,28	R\$ 3.605,93	R\$ 4.596,67	R\$ 4.137,00	R\$ 3.245,33
4	R\$ 111.731,70	R\$ 726,26	R\$ 3.351,95			R\$ 3.016,76
5	R\$ 113.266,29	R\$ 736,23	R\$ 3.397,99			R\$ 3.058,19
6	R\$ 116.985,85	R\$ 760,41	R\$ 3.509,58	R\$ 4.103,81	R\$ 3.693,43	R\$ 3.158,62
7	R\$ 124.115,50	R\$ 806,75	R\$ 3.723,47			R\$ 3.351,12
8	R\$ 127.680,72	R\$ 829,92	R\$ 3.830,42			R\$ 3.447,38
9	R\$ 133.735,95	R\$ 869,28	R\$ 4.012,08	R\$ 4.626,39	R\$ 4.163,75	R\$ 3.610,87
10	R\$ 114.080,80	R\$ 741,53	R\$ 3.422,42			R\$ 3.080,18
11	R\$ 120.796,45	R\$ 785,18	R\$ 3.623,89			R\$ 3.261,50
12	R\$ 120.491,63	R\$ 783,20	R\$ 3.614,75	R\$ 4.024,43	R\$ 3.837,98	R\$ 3.253,27

Fonte: dados da pesquisa

Conforme a tabela 14 foram utilizados o faturamento de cada competência, foi evidenciado os cálculos individualizados dos impostos, com cada imposto seguindo sua própria legislação. Pelo regime do Lucro Presumido o restaurante passou a pagar em impostos durante o ano calendário o valor de R\$ 126.270,67.

A demonstração do regime tributário Lucro Presumido da indústria de confecção será exposta na tabela 15. Nessa tabela apresentar o faturamento mensal os impostos envolvidos na indústria de confecção, sendo todos calculados de acordo com a sua legislação.

Tabela 15 – Cálculos Lucro Presumido Industria de Confecção

Competência	Faturamento	PIS	COFINS	IRPJ	CSLL
1	R\$ 148.060,99	R\$ 962,40	R\$ 4.441,83		
2	R\$ 144.339,55	R\$ 938,21	R\$ 4.330,19		
3	R\$ 155.126,16	R\$ 1.008,32	R\$ 4.653,78	R\$ 5.370,32	R\$ 4.833,29
4	R\$ 147.934,07	R\$ 961,57	R\$ 4.438,02		
5	R\$ 150.654,10	R\$ 979,25	R\$ 4.519,62		
6	R\$ 167.335,50	R\$ 1.087,68	R\$ 5.020,07	R\$ 5.591,08	R\$ 5.031,98
7	R\$ 157.253,52	R\$ 1.022,15	R\$ 4.717,61		
8	R\$ 161.418,42	R\$ 1.049,22	R\$ 4.842,55		
9	R\$ 147.065,97	R\$ 955,93	R\$ 4.411,98	R\$ 5.588,85	R\$ 5.029,97
10	R\$ 167.417,46	R\$ 1.088,21	R\$ 5.022,52		
11	R\$ 179.255,76	R\$ 1.165,16	R\$ 5.377,67		
12	R\$ 232.108,87	R\$ 1.508,71	R\$ 6.963,27	R\$ 6.945,39	R\$ 6.250,85

Fonte: dados da pesquisa

Pela modalidade do Lucro Presumido a indústria de confecção passou o a pagar durante o ano calendário o valor de R\$ 116.107,65 em impostos.

A tabela 16 apresenta os valores dos faturamentos por competência e dos impostos da empresa de call center na modalidade do Lucro Presumido.

Tabela 16 – Cálculo Lucro Presumido Call Center

Competência	Faturamento	PIS	COFINS	ISS	IPRJ	CSLL
1	R\$ 102.016,01	R\$ 663,10	R\$ 3.060,48	R\$ 5.100,80		
2	R\$ 109.531,01	R\$ 711,95	R\$ 3.285,93	R\$ 5.476,55		
3	R\$ 96.924,41	R\$ 630,01	R\$ 2.907,73	R\$ 4.846,22	R\$ 14.050,65	R\$ 5.799,27
4	R\$ 127.664,17	R\$ 829,82	R\$ 3.829,93	R\$ 6.383,21		
5	R\$ 96.924,41	R\$ 630,01	R\$ 2.907,73	R\$ 4.846,22		
6	R\$ 96.564,41	R\$ 627,67	R\$ 2.896,93	R\$ 4.828,22	R\$ 14.874,95	R\$ 6.037,68
7	R\$ 97.284,41	R\$ 632,35	R\$ 2.918,53	R\$ 4.864,22		
8	R\$ 102.786,48	R\$ 668,11	R\$ 3.083,59	R\$ 5.139,32		

9	R\$ 98.774,41	R\$ 642,03	R\$ 2.963,23	R\$ 4.938,72	R\$ 13.424,94	R\$ 5.618,29
10	R\$ 105.749,03	R\$ 687,37	R\$ 3.172,47	R\$ 5.287,45		
11	R\$ 101.336,72	R\$ 658,69	R\$ 3.040,10	R\$ 5.066,84		
12	R\$ 101.336,72	R\$ 658,69	R\$ 3.040,10	R\$ 5.066,84	R\$ 14.047,46	R\$ 5.798,35

Fonte: dados da pesquisa

Conforme visto na tabela 16 a empresa de call center passou a pagar em impostos durante o ano calendário no regime do Lucro Presumido o valor de R\$ 186.642,76.

A tabela 17 apresenta o faturamento mensal e os impostos calculados nas respectivas competências da empresa de fisioterapia pelo regime Lucro Presumido

Tabela 17 – Cálculo Lucro Presumido

Competência	Faturamento	PIS	COFINS	IRPJ	CSLL	ISS
1	R\$ 4.500,00	R\$ 29,25	R\$ 135,00			R\$ 121,50
2	R\$ 5.201,20	R\$ 33,81	R\$ 156,04			R\$ 140,43
3	R\$ 3.253,15	R\$ 21,15	R\$ 97,59	R\$ 621,81	R\$ 373,09	R\$ 87,84
4	R\$ 4.230,16	R\$ 27,50	R\$ 126,90			R\$ 114,21
5	R\$ 6.682,13	R\$ 43,43	R\$ 200,46			R\$ 180,42
6	R\$ 4.420,30	R\$ 28,73	R\$ 132,61	R\$ 735,96	R\$ 441,58	R\$ 119,35
7	R\$ 5.470,00	R\$ 35,56	R\$ 164,10			R\$ 147,69
8	R\$ 6.125,00	R\$ 39,81	R\$ 183,75			R\$ 165,38
9	R\$ 4.380,26	R\$ 28,47	R\$ 131,41	R\$ 766,81	R\$ 460,09	R\$ 118,27
10	R\$ 7.325,00	R\$ 47,61	R\$ 219,75			R\$ 197,78
11	R\$ 6.737,00	R\$ 43,79	R\$ 202,11			R\$ 181,90
12	R\$ 3.370,00	R\$ 21,91	R\$ 101,10	R\$ 836,74	R\$ 502,04	R\$ 90,99

Fonte: dados da pesquisa

Na modalidade do Lucro Presumido a empresa de fisioterapia passou a pagar no ano calendário no valor R\$ 8.655,70 em impostos.

A tabela 18 faz a comparação entre sistemática Simples Nacional, que está em vigor desde de janeiro de 2018, com o Lucro Presumido, para que possa ser feito a melhor opção de regime tributário.

Tabela 18 – Comparação entre o Simples Nacional com o Lucro Presumido

Empresas	Faturamento Anual	Simples Nacional	Lucro Presumido
Restaurante	R\$ 1.465.940,31	R\$ 131.199,53	R\$ 126.270,67
Industria de Confeção	R\$ 1.957.970,37	R\$ 132.059,95	R\$ 116.107,65
Call Center	R\$ 1.236.892,19	R\$ 159.239,94	R\$ 186.642,76
Fisioterapia	R\$ 61.694,20	R\$ 9.562,60	R\$ 8.655,70

Fonte: dados da pesquisa

Para a elaboração da tabela 18 foram utilizados relatórios de faturamento, foram realizados cálculos com a nova fórmula de cálculo do Simples Nacional pela Lei Complementar 155/16 e foram feitos cálculos com o regime de tributação do Lucro Presumido.

Nota-se que, o Lucro Presumido se revelou a melhor opção tributária para o restaurante, indústria de confecção e a empresa de fisioterapia. No estudo, esses segmentos apresentaram as seguintes economias: (a) o restaurante obteve uma economia no valor de R\$ 4.928,86 e em percentual a redução é de 3,76%; (b) a indústria obteve uma economia no valor de R\$ 15.952,30; e (c) a empresa de fisioterapia a redução foi de R\$ 906,90 e em percentual 9,48%.

Em contrapartida, o Simples Nacional se apresentou a melhor opção para a empresa de *call center*. A economia obtida da tributação pelo Simples Nacional em comparação ao Lucro Presumido foi no montante de R\$ 27.402,82 e em percentual 14,68%. O que tornou o Lucro Presumido inviável foram os impostos trimestrais (IRPJ e CSLL), pois os mesmos elevaram bastante a carga tributária.

A tabela 19 faz a comparação entre os percentuais de carga tributárias sobre o faturamento dos segmentos desse estudo quando tributados pelo Simples Nacional e pelo Lucro Presumido.

Tabela 19 – Comparação entre a carga tributária sobre o faturamento do Simples Nacional e do Lucro Presumido

Empresas	Simples Nacional	Lucro Presumido	Diferença
Restaurante	8,95%	8,61%	0,34%
Industria de Confeção	6,74%	5,93%	0,81%
Call Center	12,87%	15,09%	(2,22%)
Fisioterapia	15,50%	14,03%	1,47%

Fonte: dados da pesquisa

Como mencionado, verifica-se que por vezes o Lucro Presumido pode representar uma menor carga tributária para a empresa, a exemplo da empresa de *call center* que tal regime geraria uma economia de 2,22% em relação ao faturamento. Assim sendo, o estudo tributário fundamental para que empresa opte pelo melhor regime e obtenha economia tributária.

O fato do regime tributário Lucro Presumido ser o melhor regime tributário para a maioria das empresas apresentadas nesse estudo, pode ser explicado por alguns fatores. Como já foi mencionado anteriormente o Lucro Presumido recolhe os impostos de maneira individualizada, ou seja, cada imposto vai ser calculado conforme a sua própria legislação.

A apuração individualiza dos impostos é um fato determinante para o planejamento tributário, haja vista, que podemos utilizar os benefícios fiscais de cada legislação desses impostos, como por exemplo o benefício da alíquota zero ou a redução da base de cálculo.

O restaurante obteve o benefício fiscal na redução da base de cálculo do ICMS. O Decreto nº 24.569 de 31 de julho de 1997 que regulamenta o ICMS no estado do Ceará, discorre que a atividade de restaurante apresenta uma redução de 79,40% na base de cálculo do ICMS, com isso ocasionou uma redução na carga tributária do ICMS, tornando o Lucro Presumido a melhor opção de regime tributário. O Simples Nacional não apresenta o benefício da redução da base de cálculo do ICMS.

Já a indústria de confecção tem o benefício do IPI ser tributado com alíquota zero. De acordo com a Tabela do Imposto de Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) os produtos utilizados como insumo na indústria de confecção serão tributados pelo o IPI com a alíquota zero, ou seja, a indústria de confecção não paga o IPI no regime tributário do Lucro Presumido o que torna o mesmo a melhor opção de tributação. Já no Simples Nacional o IPI é tributado, conforme a alíquota efetiva.

O Lucro Presumido é melhor opção tributária para a empresa de fisioterapia, por conta que o mesmo apresentar uma carga tributária menor em comparação com regime de tributação do Simples Nacional.

O planejamento no Simples Nacional é realizado em função da alíquota efetiva que será utilizada no cálculo do imposto. No presente trabalho a empresa de call center não apresentou nenhum tipo de benefício com os seus impostos sendo calculados de forma individualiza, pelo contrário os impostos calculados separadamente aumentaram muito a carga tributária. Nesse cenário o Simples Nacional mostrou-se a melhor opção de tributação, pois a carga tributária dos impostos calculados na modalidade unificada é menor em comparação ao regime tributário do Lucro Presumido.

5 CONCLUSÃO

O Brasil possui uma carga tributária muito elevada e com isso pode inviabilizar a continuação de várias empresas. Nesse cenário, o planejamento tributário é o principal método

adotado pelas sociedades que tem o objetivo minimizar essa carga tributária através de meios legais, analisando todo o contexto de daquela.

O presente trabalho tem como objetivo demonstrar regime tributário menos oneroso, entre o Simples Nacional e o Lucro Presumido, para as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte para o ano-calendário de 2018. Para isto, apresentou-se conceitos, informações e cálculos para confrontar sistemática de cálculo do Simples Nacional e comparar com o Lucro Presumido.

O Simples Nacional foi criado como uma alternativa para beneficiar e fortalecer as ME's e EPP's. Porém, nem sempre esse é a melhor opção de tributação como vimos nos estudos de caso feitos nesse trabalho.

Observa-se que a Lei Complementar 155/2016 reduziu a carga tributária de alguns seguimentos que são tributados no Anexo I, como o restaurante, e o Anexo II, como a indústria de confecção, porém para as empresas prestadoras de serviço de *call center* tributadas pelo Anexo III e a empresas prestadoras de serviço de fisioterapia tributada pelo Anexo V houve um aumento em suas cargas tributárias.

Todavia, mesmo com a redução da carga tributária, o Lucro Presumido mostrou-se como o melhor regime de tributação para as empresas do segmentos de restaurante, de indústria de confecções e de fisioterapia. Já para a empresa de *call center*, o Simples Nacional se mostrou a melhor opção.

Conclui-se que o planejamento tributário é uma ferramenta importantíssima no processo de decisão para a escolha do regime de tributação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, uma vez que o regime do Simples Nacional pode ser mais oneroso quando comparado ao Lucro Presumido

Ressalta-se que a contabilidade tem o papel fundamental para a realização do planejamento tributário de uma empresa, portanto é necessário que a escrituração esteja em conformidades com as normas contábeis e fiscais em todos os setores (Contábil, Fiscal e Pessoal) e atualizada.

As empresas estudadas não apresentavam uma contabilidade atualizada ou não apresentavam uma contabilidade completa, ou seja, em sua maioria a os serviços de contabilidade se resumia ao setor fiscal e setor pessoal. Nesse contexto tornou-se inviável a utilização do regime tributário Lucro Real, pois para a realização de um planejamento tributário é necessário que a contabilidade esteja completa e atualizada.

REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento Tributário e Inteligência Empresarial Tributária**. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/20987-20988-1-PB.htm>>. Acesso: em 15 de maio de 2018.

BOAVENTURA, Edivaldo M. **Metodologia da Pesquisa: Monografia, dissertação, tese**. São Paulo. Editora Atlas 2004. 160 pg.

BRASIL. **Comitê Gestor do Simples Nacional**. Disponível em: <https://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Documentos/Pagina.aspx?id=3>. Acesso em 23 de março de 2018.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, de 22 de setembro de 1988. **Constituição cidadã**. Brasília, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em 23 de março de 2018.

BRASIL. Decreto nº 11.591/2004, de 1 de março de 2004. **Aprova o Regulamento do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN**. Brasília, 2004. Disponível em: https://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br/phocadownload/downloads/Legislacao/Decretos/Decreto%2011591_2004.pdf. Acesso em 03 de abril de 2018.

BRASIL. Decreto nº 24.569/1997, de 31 de julho de 1997. **Consolida e regulamenta a Legislação do Imposto Sobre Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), e dá outras providências**. Fortaleza, 1997. Disponível em: http://www.legiscenter.com.br/minha_conta/bj_plus/direito_tributario/atos_legais_estaduais/ceara/decretos/1997/decreto_24569_de_04-08-97.htm. Acesso em 03 de abril de 2018.

BRASIL. Decreto nº 7.212/2010, de 15 de junho de 2010. **Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**. Brasília, 2010. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm. Acesso em 03 de abril de 2018.

BRASIL. Lei Complementar 123/2006, de 14 de dezembro de 2006. **Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte**. Brasília, 2006. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em 10 de março de 2018.

BRASIL. Lei Complementar 155/2016, de 27 de outubro de 2016. **Reorganizar e simplificar a metodologia de apuração do imposto devido por optantes pelo Simples Nacional**. Brasília, 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp155.htm. Acesso em 25 de abril de 2018.

BRASIL. Lei nº 10.833/2003, de 29 de dezembro de 2003. **Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências**. Brasília, 2013. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/110.833.htm. Acesso em 04 de maio de 2018.

BRASIL. Lei nº 9.430/1996, 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**. Brasília, 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/19430.htm. Acesso em 23 de abril de 2018.

BRASIL. Lei nº 9.718/1998, de 27 de novembro de 1998. **Altera a Legislação Tributária Federal**. Brasília, 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9718.htm. Acesso em 25 de abril de 2018.

BRASIL. Resolução CGSN nº 94, de 29 de novembro de 2011. **Dispõe sobre o Simples Nacional e dá outras providências**. Brasília, 2011. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=36833&visao=anotado>. Acesso em 05 de março de 2018.

BRASIL. Lei nº 6.404/1976, de 15 de dezembro de 1976. **Dispõe sobre as Sociedades por Ações**. Brasília, 1976. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm. Acesso em 06 de maio de 2018.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento Tributário na Prática - Gestão Tributária Aplicada**. 4ª edição. São Paulo: Atlas, 2017.

COSTA, Fabio. **O Super Simples e a reforma tributária**. JUSBRASIL, 2016. Disponível em: <https://fpacileocosta.jusbrasil.com.br/artigos/327676265/o-super-simples-e-a-reforma-tributaria>. Acesso em 14 de maio de 2018.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 2008.

GOMES, Marliete Bezerra *et al.* **Manual de Contabilidade Tributária**. 10ª edição. São Paulo: Atlas S.A, 2011.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de Renda das Empresas - Interpretação e prática**. 41ª edição. São Paulo: IR Publicações, 2017.

JUNIOR, Francisco Aguiar da Silva *et al.* **Curso Prático de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Tributos Conexos (CSLL, PIS e COFINS)**. 15ª edição. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2013.

POHLMANN, Marcelo Coletto. **Contabilidade Tributária**. 1ª edição. Curitiba: IESDE BRASIL, 2010.

SOUSA, Valdivino. **Planejamento tributário (elisão fiscal)**. Disponível em: <https://valdivinodesousa.jusbrasil.com.br/artigos/121944135/planejamento-tributario-elisao-fiscal>. Acesso em 08 de março de 2018.

TAVARES, Dilma. **Número de empresas no Simples chega a 5 milhões**. Revista Exame, editora Abril; 31 maio 2011. Disponível em: <https://exame.abril.com.br/pme/numero-de-empresas-no-simples-chega-a-5-milhoes/>. Acesso em 26 de março de 2018.

ZANLUCA, Júlio César. **Planejamento tributário**. Portal tributário; 2016. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/planejamento.htm>. Acesso em 14 de março de 2018.