

CENTRO UNIVERSITÁRIO DE GOIÁS - UNI-ANHANGUERA
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COM FOCO NO REGIME DE
TRIBUTAÇÃO PARA EMPRESAS DE MÉDIO PORTE, DO SETOR DE
TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS, EM GOIÁS

WITOR ANTÔNIO ALVES VIEIRA

GOIÂNIA
Dezembro/2018

WITOR ANTÔNIO ALVES VIEIRA

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COM FOCO NO REGIME DE TRIBUTAÇÃO
PARA EMPRESAS DE MÉDIO PORTE, DO SETOR DE TRANSPORTE
RODOVIÁRIO DE CARGAS, EM GOIÁS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Centro Universitário de Goiás - Uni-ANHANGUERA, sob orientação do Professor Mestrando Rangel Francisco Pinto, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

GOIÂNIA

Dezembro/2018

FOLHA DE APROVAÇÃO

WITOR ANTÔNIO ALVES VIEIRA

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COM FOCO NO REGIME DE TRIBUTAÇÃO
PARA EMPRESAS DE MÉDIO PORTE, DO SETOR DE TRANSPORTE
RODOVIÁRIO DE CARGAS, EM GOIÁS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à banca examinadora como requisito parcial para obtenção do Bacharelado em Ciências Contábeis do Centro Universitário de Goiás - Uni-ANHANGUERA, defendido e aprovado em ____ de _____ de 2018, pela banca examinadora constituída por:

Prof. Me. Rangel Francisco Pinto

Orientador

Prof. Esp. José Ubiratan Costa Júnior

Membro

Prof.^a Esp. Maria Aparecida Fernandes Faria

Membro

RESUMO

Devido à elevada carga tributária presente nas legislações brasileiras, faz-se necessário a realização de um planejamento tributário para a redução destes valores. A realização de um planejamento tributário com foco no regime de tributação se coloca como uma boa ferramenta para a tomada de decisão quanto ao regime de tributação a ser adotado pela empresa. A partir deste, é possível inferir possíveis gastos desnecessários, bem como percentuais significativos de economia simplesmente pela comparação entre os regimes, Lucro Real, Presumido, Arbitrado, bem como em relação ao Simples Nacional. A presente pesquisa toma, como ponto de partida, para análise o balancete referente ao ano-calendário de 2017 de uma empresa de médio porte do estado de Goiás de transporte rodoviário de cargas, com vistas à análise e comparação de qual regime de tributação seria mais vantajoso. A pesquisa se caracteriza pelo viés qualitativo e quantitativo, a partir da pesquisa bibliográfica e descritiva, conforme estudo de caso. A título de provocação, procura-se resposta à pergunta problema: Levando em consideração os regimes tributários permitidos para atividade econômica do setor de transporte rodoviário de cargas no estado de Goiás, qual deles é o mais vantajoso para empresas de médio porte? Objetiva-se, de modo geral, demonstrar a importância do planejamento tributário com foco no regime de tributação, a fim de apresentar respectivas complexidades do tema, bem como detalhar o impacto financeiro que a escolha do regime e tributação pode causar. Conclui-se que o mercado, cada vez mais globalizado, exige das empresas maior competitividade, bem como controle dos custos e despesas, a fim de garantir a continuidade de suas atividades. O controle tributário se coloca como uma ferramenta essencial para vitalidade de toda empresa, o qual pode abarcar desde o regime de tributação, bem como toda a parte administrativa, pessoal, financeira e operacional da empresa.

PALAVRAS-CHAVE: Elisão Fiscal. Desoneração Tributária. Impostos.

LISTA DE ABREVIATURAS

AAPA	Association of Public Accountants (Associação Americana de Contadores Públicos)
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants (Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados)
CNAE	Classificação Nacional de Atividades Econômicas
CNPJ	Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPP	Contribuição Patronal Previdenciária
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DARF	Documento de Arrecadação da Receita Federal
DAS	Documento de Arrecadação do Simples Nacional
DAU	Dívida Ativa da União
EADI	Estação Aduaneira do Interior
ECF	Escrituração Fiscal Digital
EFD	Escrituração Fiscal Digital
E-LALUR	Livro Eletrônico de Escrituração e Apuração do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da Pessoa Jurídica Tributada pelo Lucro Real.
EPP	Empresas de Pequeno Porte
FIEG	Federação das Indústrias do Estado de Goiás
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS	Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação
IN RFB	Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil
IN SRF	Instrução Normativa Secretaria da Receita Federal
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IRPJ	Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas
ISSQN	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza
JUCEG	Junta Comercial do Estado de Goiás
LALUR	Livro de Apuração do Lucro Real
LCP	Lei Complementar
ME	Microempresas

MEI	Microempresário Individual
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
RAT	Risco Ambiental do Trabalho
RFB	Secretaria da Receita Federal do Brasil
RIR	Regulamento do Imposto de Renda
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SENAC	Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial
SESI	Serviço Social da Indústria
SPED Contábil	Sistema Público de Escrituração Digital
TCU	Tribunal de Contas da União
TRC	Transporte Rodoviário de Cargas

LISTAS DE TABELAS

TABELA 01 - Balancete anual simplificado da Empresa Modelo	36
TABELA 02 – Apuração do IRPJ com base no Lucro Real anual	38
TABELA 03 – Apuração da CSLL com base no Lucro Real Anual	39
TABELA 04 – Apuração do PIS e da COFINS com base no Lucro Real Anual	40
TABELA 05 – Demonstrativo das Despesas com Pessoal, e cálculo da CPP	40
TABELA 06 – Alíquotas efetivas dos tributos federais, sob o Lucro Real	41
TABELA 07 – Apuração do IRPJ com base no Lucro Presumido Anual	41
TABELA 08 – Apuração da CSLL com base no Lucro Presumido Anual	42
TABELA 09 – Alíquotas efetivas dos tributos federais, sob o Lucro Presumido	43
TABELA 10 – Cálculo mensal do total dos tributos no Simples Nacional	44
TABELA 11 – 5ª Faixa, das alíquotas normais, da tabela do Anexo III do Simples	44
TABELA 12 – 5ª Faixa, das alíquotas efetivas, da tabela do Anexo III do Simples	45
TABELA 13 – Cálculo mensal dos tributos, sob as alíquotas efetivas, no Simples	45
TABELA 14 – Comparação dos resultados do planejamento tributário	45
TABELA 15 – Comparação dos resultados do Lucro Presumido e do Lucro Real	46
TABELA 16 – Comparação dos resultados do Lucro Presumido e do Simples Nacional	47

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	8
2. REFERENCIAL TEÓRICO	12
2.1. Considerações históricas	12
2.2. Planejamento tributário	14
2.3. Reconhecimento da receita.....	16
2.4. Regimes de tributação	17
2.4.1. Lucro Real	18
2.4.2. Lucro Presumido	22
2.4.3. Lucro Arbitrado.....	24
2.4.4. Simples Nacional	26
2.5. Planejamento tributário para escolha do regime.....	27
2.6. Empresas de médio porte	28
2.7. Transporte rodoviário de cargas no estado de Goiás	29
3. MATERIAIS E MÉTODOS.....	31
4. RESULTADOS E DISCUSSÕES	35
4.1. Exemplo prático	35
4.1.1. Análise tributária, sob o regime do Lucro Real Anual.....	37
4.1.2. Análise tributária, sob o regime do Lucro Presumido.....	41
4.1.3. Análise tributária, sob o regime do Simples Nacional	43
4.1.4. Comparação dos resultados da apuração dos regimes tributários	45
4.1.5. Resultado do Planejamento Tributário.....	46
5. CONCLUSÃO	48
REFERÊNCIAS	50
DECLARAÇÃO DE AUTORIZAÇÃO	57

1. INTRODUÇÃO

A escolha do regime de tributação às vezes gera dúvidas e receio, devido aos possíveis prejuízos financeiros oriundos desta, principalmente pelo fato de novas alterações só serem possíveis no ano seguinte, tendo em vista o regime anual desta. A fim de evitar estes possíveis prejuízos, muitos empresários optam pela evasão ao invés da elisão fiscal, ou seja, não realizam o pagamento dos tributos de forma devida, cometendo crimes fiscais, em detrimento de um planejamento tributário eficaz na redução da carga tributária e nos moldes e limites da lei.

Conforme dados divulgados pelo site Jornal Contábil, em abril de 2018, a respeito do relatório divulgado pelo Fisco, somente em 2017 as autuações somaram cerca de R\$ 205 bilhões, deste total, aproximadamente R\$ 193,4 bilhões contabilizam autuações a empresas devidas infrações como, por exemplo, sonegação, evasão fiscal e o não recolhimento de tributos. Em entrevista divulgada no mesmo site, o Subsecretário de Fiscalização da Receita, Iágaro Jung Martins, já havia previsto que as autuações de 2017 representariam o dobro das autuações de 2016, e que a previsão para 2018 é de que só as autuações de pequenas e médias empresas ultrapassariam mais de 40 mil (JORNAL CONTÁBIL, 2017).

O fato é que muitos empresários optam pela sonegação e, como forma de inibir tal escolha, a Receita Federal, de forma mais crescente, vêm aplicando multas altíssimas. Aqueles que não conseguem quitar estas dívidas tributárias, mesmo via parcelamentos, acabam por resolver não darem mais continuidade às empresas. Em outros casos, por falta de planejamento e conhecimento, gestores realizam a escolha errada do regime de tributação, o qual, apesar de não condicioná-lo à evasão fiscal, acaba sendo onerado em números maiores ao que realmente deveria pagar, bem como do que pode pagar.

Tendo em vista a crescente fiscalização nas empresas de médio porte, às quais representam faturamento mais elevado que a grande maioria dos empresários (micro e pequenas empresas), faz-se jus o presente estudo a fim de identificar os impactos financeiros gerados pela escolha do regime de tributação nas empresas deste porte. Objetiva-se demonstrar que o resultado pode ser bem positivo quando da escolha correta ou, em no mesmo viés, como este cenário pode ser negativo face à escolha errada, podendo, inclusive, acarretar, além dos prejuízos já elucidados rapidamente, em recuperação judicial e/ou pedido de falência.

O presente estudo toma com objeto o setor da atividade econômica de transporte rodoviário de cargas, tendo em vista sua importância para a economia brasileira, conforme aponta Valente et al (2013):

O transporte de cargas pelo sistema rodoviário no Brasil tem uma estrutura respeitável e é responsável pelo escoamento, que vai desde safras inteiras da agricultura até simples encomendas. Essa estrutura, maior que a da maioria dos outros países, gira em torno de 7,5% do nosso Produto Interno Bruto (PIB), ou seja, chega a aproximadamente 30 bilhões de dólares por ano. Tal sistema é o principal meio de transporte de cargas no país e desempenha um papel vital para economia e o bem-estar da nação (VALENTE et al, 2013, p. 02).

Pode-se considerar o serviço de transporte rodoviário de cargas no Brasil como um dos principais e mais importantes, uma vez que sem ele praticamente todos os outros serviços, bem como comércios, ficariam desabastecidos dos insumos necessários para suas atividades. A título de exemplo, podemos citar a última paralisação dos caminhoneiros, maio/2018, a qual afetou todos os setores da economia de maneira direta e/ou indireta.

Analisando as regiões do Brasil, o estado de Goiás chama atenção, pois possui um dos principais portos secos do Brasil, situado na cidade de Anápolis, pelo qual se movimentam cerca de 2 bilhões de dólares por ano com importações e exportações, conforme dados publicados pelo superintendente da Estação Aduaneira do Interior (EADI), Edson Tavares, em uma reportagem concedida ao Jornal O Popular (2011). Em muitos casos, as importações e exportações são realizadas em Anápolis através de aviões, todavia, faz-se necessário, também, o uso do transporte rodoviário de cargas, tanto para levar os itens a serem exportados quanto para escoar os produtos importados para o restante do estado de Goiás e também do Brasil. De modo específico, objetiva-se, assim, o estudo deste cenário no âmbito do estado de Goiás.

De modo provocador, propõe-se, assim, a seguinte pergunta-problema: “Levando em consideração os regimes tributários permitidos para atividade econômica do setor de transporte rodoviário de cargas no estado de Goiás, qual deles é o mais vantajoso para empresas de médio porte?”

A fim de propor soluções para a referida problemática, optou-se pelo estudo analítico, o qual infere, antes, a realização de um planejamento tributário com foco no regime de tributação. Entende-se por planejamento tributário o estudo analítico de toda parte tributária que envolve a empresa, com a finalidade de identificação de quais tributos podem ser reduzidos e/ou eliminados, com base na legislação tributária, fiscal e contábil, prevendo, também, a ocorrência do fato gerador. Assim, o planejamento tributário, com foco no regime

de tributação, possui a finalidade apenas de definir quais dos regimes é o menos oneroso para empresa e, logo, o mais viável de ser tributado.

A realização do planejamento tributário sugere, antes, algumas hipóteses que devem ser analisadas. Inicialmente, mesmo que a empresa possa ser alterada de médio para pequeno porte, não significa dizer que, necessariamente, enquadrá-la no Simples seja o regime mais vantajoso, apesar de tal hipótese não ser afastada totalmente. Quanto ao Lucro Presumido, este normalmente costuma ser mais vantajoso para empresas prestadoras de serviços, por estas possuírem um valor menor de seus custos e despesas em relação às empresas do comércio, todavia, ainda sim, é algo que deve ser analisado, pois a empresa pode estar passando por um período de crise e, assim, estar tendo prejuízos e ainda sim continuar obrigada ao recolhimento dos tributos.

Quanto ao Lucro Real, há ainda a hipótese de que seja o mais vantajoso, devido o fato de ser o único regime que permite o aproveitamento de créditos do regime não cumulativo, além da permissão de usufruir de benefícios e incentivos fiscais. Todavia, pode ainda ocorrer que mesmo com o aproveitamento destes benefícios, ainda assim seja mais oneroso que outros regimes. O regime do Lucro Arbitrado é o mais oneroso, quando comparado aos outros regimes, e a única hipótese de sua escolha ser vantajosa é quando a pessoa jurídica não possuir contabilidade suficientemente segura para que a mensuração dos tributos possa ser feita com confiabilidade.

O interesse em abordar a vertente temática iniciou-se pelo crescente número de empresas que, nos últimos tempos, fecharam suas portas. Segundo o IBGE (2016), de 2013 a 2016, ou seja, em apenas três anos 341,6 mil empresas foram fechadas no Brasil, saldo que impactou o mercado com a perda de 3,7 milhões de vagas de trabalho. No mesmo viés, conforme a Serasa Experian (2018), subiu para 36,1% o número de empresas que realizara pedido de recuperação judicial, somente no mês de agosto/2018 em relação a julho/2018. Ainda conforme a fonte, em relação a períodos anteriores, foram 986 ocorrências em 2017 e 1.235 em 2016. Números também com consonância em relação aos requerimentos de falência, o qual apresenta aumento de 20,5% também em comparação ao mês de agosto/2018 em relação a julho/2018.

Quando analisados os motivos pelos quais levaram as empresas a fazerem parte de tais índices (recuperação judicial, falência, fechar as portas sem dar baixa no CNPJ), grande parte dos empresários aponta a elevada carga tributária no Brasil como fator motivador. Levando em consideração que grande parte de tais empresas representam as chamadas médias, micros

e pequenas empresas, infere-se que são justamente estas empresas que não realizam o planejamento tributário, nem mesmo a título de escolha do regime de tributação.

De modo geral, a pesquisa caracteriza-se pelo viés da pesquisa qualitativa e quantitativa. A metodologia adotada infere adoção de pesquisa bibliográfica, a partir da análise documental de diversas obras, doutrinas contábeis, bem como, principalmente, o recorte e bases legais fiscais, contábil e tributária vigentes no Brasil em 2018.

Priorizou-se, ainda, a pesquisa descritiva e estudo de caso, conforme análise de um balancete verídico do ano-calendário de 2017, de uma empresa do ramo de transporte rodoviário de cargas, de médio porte, situada no estado de Goiás. Objetivou-se, conforme análise, a apuração dos valores devidos de cada um dos tributos federais, calculados individualmente conforme as formas dos três regimes tributários (Lucro Real; Lucro Presumido; e Simples Nacional), com vistas a esclarecer qual destes seria mais viável, ou seja, menos oneroso, para esta pessoa jurídica nas situações atuais em que ela se encontra.

Tal análise foi importante, pois, usando como base de dados o ano anterior, foi possível perceber a real situação da empresa e, logo, realizar uma estimativa para o próximo ano-calendário. A análise permitiu perceber com nitidez os impactos que cada um dos regimes tributários causará à empresa, demonstrando, assim, em qual dos regimes ela pagará mais e em qual pagará menos tributos ao final do exercício social.

Um dos objetivos que motivou o presente estudo é demonstrar, tanto para empresários/gestores quanto para profissionais ligados ao tema, direta ou indiretamente, o quão importante é o planejamento tributário, com foco no regime de tributação, para a permanência e crescimento da empresa, principalmente em relação às empresas de médio porte, as quais possuem como atividade econômica o transporte rodoviário de cargas no estado de Goiás.

De modo específico, objetivou-se, ainda, explicar quais são os tipos de regimes de tributação permitidos no Brasil, com abordagem mais específica para o setor de serviços de transporte rodoviário de cargas; realizar a comparação de melhor viabilidade entre os regimes tributários para este ramo de serviços em específico; bem como exemplificar como deve ocorrer o planejamento tributário na prática, demonstrando, em valores monetários, o grau de importância da escolha do regime de tributação, também, de modo específico, para uma empresa goiana do setor de transporte rodoviário de cargas de médio porte, através da análise de um balancete de 2017 de uma empresa conforme os moldes adotados.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Ribeiro e Pinto (2014) trazem o seguinte entendimento: “[...] toda entidade é obrigada a recolher aos cofres públicos tributos gerados em decorrência da gestão normal do patrimônio”. Assim, pode-se esclarecer que sempre haverá de tributar, com exceção das imunes e isentas, devendo, então, estar sempre atento às formas de tributação.

A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996, também conhecida como Código Tributário Nacional (CTN), em seu artigo (art.) 44, autoriza a tributação por três modalidades, a saber: Lucro Real, Lucro Arbitrado e Lucro Presumido. Somente em dezembro de 2006, através da Lei Complementar (LCP) nº 123, que surge então o regime especial de tributação para microempresas e empresas de pequeno porte, conhecido como Simples Nacional.

A fim de especificar cada um desses regimes, a partir das particularidades de cada um, bem como suas respectivas relações com as empresas de médio porte, tais conceitos serão abordados em separado neste capítulo. Relaciona-se, também, a definição do setor econômico de transporte rodoviário de cargas, bem como breve explanação acerca da posição e situação do estado de Goiás como acolhedor da atividade de transporte rodoviário de cargas. Não obstante, necessário se faz, ainda, a abordagem aos dois tipos de reconhecimento de receita, além da sistemática do planejamento tributário com foco no regime de tributação.

2.1. Considerações históricas

Conforme Melo (2012), com vistas ao controle das finanças públicas no Brasil foi criado em 1680 as Juntas das Fazendas das Capitâneas e a Junta da Fazenda do Rio de Janeiro, ambas a época jurisdicionadas a Portugal. Em 1808, instalou-se o Erário Régio, por ordem de Dom João VI. Neste ano, também foi criado o Conselho da Fazenda, cuja principal função era acompanhar a execução das despesas públicas. Na Constituição de 1824, o Conselho da Fazenda transformou-se no Tesouro da Fazenda. Ainda durante a vigência do Tesouro da Fazenda, surgiu em 1826 a iniciativa para a criação de um Tribunal de Contas no Brasil, porém somente em 1890 surgiu o primeiro Tribunal de Contas da União (TCU), através do Decreto 966-A, de 07 de novembro de 1890, por iniciativa de Rui Barbosa, Ministro da Fazenda na época.

Na Constituição de 1967, houve o enfraquecimento do Tribunal de Contas. Esta Constituição excluiu a atribuição para o Tribunal de Contas examinar e julgar previamente os atos e contratos de despesas. Somente depois, no texto constitucional de 1988, em seu art. 73,

houve o fortalecimento da instituição Tribunal de Contas. Foi ainda durante esse período de 1967, durante este enfraquecimento, que surgiu o principal órgão regulador e fiscalizador dos tributos federais, a saber, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), instituída pelo Decreto nº 63.659, de 20 de novembro de 1968. Desde então, a RFB vem passando por diversos aprimoramentos para buscar uma melhor forma de fiscalização das receitas e despesas da União, sendo uma de suas principais bases legais a Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007, a qual dispõe sobre a administração tributária federal. Sendo assim, conforme disposto na página institucional do próprio site, a RFB é um órgão subordinado ao Ministério da Fazenda, responsável pela administração dos recursos federais, subsidiando também o Poder Executivo Federal na formulação da política tributária brasileira, prevenção e combate à sonegação fiscal.

Diante deste cenário, pelo qual nota-se que a fiscalização, por parte do governo, começou a se intensificar cada vez mais, fez-se necessário a adoção de um procedimento de controle e planejamento que reduzisse a carga tributária, sem que infringisse nenhuma legislação. Surgiu então, no Brasil, a partir da década de 60, os primeiros relatos de planejamento tributário. Todavia, o planejamento tributário já existia em outros países, tendo sua origem nos Estados Unidos da América e Inglaterra, por volta de 1887, quando foi formada a primeira Associação Americana de Contadores Públicos (American Association of Public Accountants – AAPA), conforme dados da página institucional do próprio site da AICPA.

Em 1916 a Associação foi sucedida pelo Instituto de Contadores Públicos, quando já havia adesão de 1.150 membros. Todavia, somente em 1957 o nome foi alterado para Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA), permanecendo assim até os dias atuais.

Os mais de 370.000 membros do AICPA são um misto de contadores e advogados, especializados em direito tributário, que realizam, dentre outras coisas, planejamento tributário pautando-se sobre os princípios contábeis e normas jurídicas aplicáveis, além do desenvolvimento de padrões e regras para auditorias, e de sua própria execução em companhias privadas, governos federal, estaduais e locais e organizações sem fins lucrativos. A ausência dessa categoria profissional no Brasil abre a oportunidade para contadores/auditores e advogados, que se especializam na área tributária, para também atuarem na realização de planejamento tributário, além de outras funções também praticadas pelos membros da AICPA.

2.2. Planejamento tributário

Conforme Oliveira et al. (2015), o Sistema Tributário Brasileiro é considerado um dos mais complexos do mundo, possuindo uma elevada carga tributária com aproximadamente 60 tributos vigentes, além dos diversos dispositivos legais que são constantemente alterados. Desta forma, se tornou quase impossível um empresário se manter atento a toda parte operacional que sua empresa necessita e, ao mesmo tempo, se manter informado e atualizado de todas alterações que surgem diariamente na legislação tributária. Neste contexto, tornou-se essencial a presença de um profissional que se dedicasse exclusivamente à parte tributária, com vistas à redução da carga tributária que a empresa estava sujeita, sem que infringisse nenhuma lei, ou cometesse alguma irregularidade. Surge-se, então, a figura do consultor, ou gestor tributário, o qual deve ser um contador especialista na realização da elisão fiscal, também conhecida como planejamento tributário.

Para apresentar ao cliente (empresário/gestor) qual regime tributário apresenta-se como mais vantajoso, o profissional de contabilidade deve realizar, de forma primordial, um planejamento tributário com foco no regime de tributação, a fim de poder comparar e avaliar a viabilidade de cada um dos regimes, para, só então, fornecer sua opinião sobre qual regime a pessoa jurídica deve ser regida. Conforme Chaves (2017, p. 03), “o planejamento tributário é o processo de escolha de ação, *não simulada*, anterior à ocorrência do fato gerador, visando direta ou indiretamente à economia de tributos”, fato que justifica a realização do planejamento tributário para devida escolha do regime de tributação do próximo ano.

Este tema vem ganhando forças nos últimos tempos, a título de exemplo podemos citar a observação da Revista Época (2017), a qual infere que a RFB tem investido cada vez mais no combate à sonegação de tributos. Conforme o próprio Fisco, somente para o ano de 2018, já foram contabilizadas 17.231 empresas de médio e pequeno porte selecionadas que serão autuadas, número que contabiliza um montante de R\$ 1,188 bilhão. Conforme relato do Subsecretário de Fiscalização da Receita, Iágaro Jung Martins, a RFB vinha dando mais atenção às empresas de grande porte, mas ultimamente este quadro tem mudado, pois pequenas e médias empresas possuem maior facilidade de sonegação, como venda sem Nota Fiscal, por exemplo, conseguindo, assim, sonegar mais em relação à proporção de sua própria receita bruta.

Segundo Higuchi (2015), a doutrina e jurisprudência têm conceituado a evasão fiscal como ato praticado com violação de lei, com o intuito de não pagar tributo ou de reduzir o seu montante. Como atos de violação de lei, são, assim, tratados como atos criminosos contra o

poder público, os quais estão sujeitos a multas severas. Com vistas a contornar esta situação, pagando menos tributos, mas sem infringir a lei, ou seja, de uma forma lícita, surge então a elisão fiscal, ou também chamado de planejamento tributário, o qual, como o próprio nome diz, infere o ato de planejar os tributos a serem pagos. Conforme Andrade Filho (2004),

Planejamento tributário ou “elisão fiscal” envolve a escolha, entre alternativas igualmente válidas, de situações fáticas ou jurídicas que visem reduzir ou eliminar ônus tributários, sempre que isso for possível nos limites da ordem jurídica. Há um abismo de significação entre elisão fiscal e evasão fiscal (ANDRADE FILHO, 2004, p. 639).

Conforme percebe-se, o planejamento tributário também recebe o nome de elisão fiscal, que é a prática do ato, com total observância das leis, para evitar a ocorrência do fato gerador dos tributos. Na evasão fiscal, ou sonegação fiscal, ocorre o contrário da elisão, no qual o fato gerador do tributo já ocorreu e o contribuinte omite esta ocorrência não obedecendo a legislação, reduzindo os tributos de forma ilícita e, conseqüentemente, ao infringir as leis, fica sujeito a responder criminalmente por este ato (HIGUCHI, 2015).

Desta forma, planejamento tributário não pode ser confundido com sonegação fiscal, pois planejar é escolher, entre duas ou mais opções lícitas, a que resulte no menor tributo a pagar, analisando, também, através de um estudo minucioso, todas as alternativas lícitas para prever e evitar a ocorrência do fato gerador. Sonegar é utilizar meios ilegais, como fraude, simulação, dissimulação, entre outros, para deixar de recolher o tributo devido (OLIVEIRA et al., 2015). Quanto à legislação, o parágrafo único do art. 116, da Lei nº 5.172/1966 (CTN) dispõe que a autoridade fiscal poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo. Por se tratar de somente dissimulação, esta norma não se aplica à chamada elisão fiscal, aplicando-se tão somente à evasão fiscal.

De acordo com Oliveira et al. (2015), esta gestão tributária das empresas, principalmente as de pequeno e médio porte, normalmente é executada pelo próprio contador da empresa, não existindo departamentos específicos ou especialistas que cuidem exclusivamente deste assunto. Este auxílio dos contadores normalmente é realizado somente na abertura da empresa, não ocorrendo uma revisão anual para que seja reavaliado se aquele regime tributário ainda continua sendo o mais vantajoso. Já em empresas de grande porte, é normal que exista um departamento específico, normalmente a controladoria, com profissionais que trabalham exclusivamente para manter o controle e a redução da carga tributária.

Os empresários que não optam por ter controle mais rigoroso, normalmente, são os que pagam mais tributos e os que possuem dúvidas em relação até mesmo a qual regime tributário devem escolher. É neste momento que muitos contadores auxiliam os empresários a tomarem a decisão, realizando o planejamento tributário com foco apenas na escolha correta do regime de tributação. Neste caso, é possível também a indicação e aconselhamento, caso queiram, para procurarem especialistas da área tributária a fim de realizar um planejamento tributário mais completo, dinâmico e específico para as respectivas situações particulares daquela empresa, conforme análise de toda parte tributária.

2.3. Reconhecimento da receita

No Brasil, segundo o CPC 30 (R1), o regime de reconhecimento da receita que é utilizado para que se chegue ao resultado do exercício, assim como a forma mais utilizada para a apuração dos tributos da empresa, é o regime de competência. Ou seja, independente da realização em valores monetários, tanto receitas e rendimentos quanto despesas e custos devem ser registrados no momento em que os fatos ocorrem, mesmo que seu recebimento, ou pagamento, ocorra somente no futuro. Porém, há alguns casos que permitem a utilização do regime de caixa, tais como nas atividades imobiliárias e receitas oriundas de vendas ao governo. Uma vez definido o tipo de regime de reconhecimento da receita, é necessário que se defina qual o tipo de regime de tributação para que assim seja possível executar a apuração dos tributos da pessoa jurídica (GROPPELLI; NIKBAKHT, 2010).

Ainda no CPC 30 (R1), conforme item 30, para realizar a contabilização é primordial que se defina quando reconhecer a receita. Sendo assim, o referido item afirma que esta deve ser reconhecida quando for provável que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade, bem como quando esses possam ser confiavelmente mensurados. De modo semelhante, deve ser ainda considerado para as despesas, tendo em vista a ocorrência do fato ou, até mesmo, a probabilidade que este ocorra.

Já o CPC 47, o qual estabelece princípios de reconhecimento das receitas para a realização da transferência de bens e/ou serviços, prometidos a clientes, de modo que ocorra a contraprestação da entidade obter direitos em troca desses bens ou serviços, reforça, em seu item 9, o princípio da competência, mencionado no CPC 30 (R1). Portanto, para fins contábeis, ambos mencionam que o reconhecimento da receita deve ocorrer pelo princípio da competência e somente quando for provável.

Conforme o §9º, art. 215, da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil (IN RFB) nº 1.700, de 14 de março de 2017, as pessoas jurídicas optantes pela forma de tributação com base no Lucro Presumido poderão adotar o regime de competência ou de caixa para fins de tributação. Tal concessão para adoção do regime de caixa é exclusiva para empresas que tributem pelo Lucro Presumido, as quais devem obedecer aos regulamentos dispostos nos artigos 14 e 85 da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal (IN SRF) nº 247, de 21 de novembro de 2002.

Porém, é importante salientar que, mesmo que a pessoa jurídica se torne optante pelo regime de caixa, esta deverá manter dois controles de seus registros, sendo um sob o regime de caixa como forma de mensuração dos tributos, exclusivamente para atender ao Fisco, como os ajustes no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), por exemplo; e outro registro de toda a contabilidade sob o regime de competência obedecendo aos princípios contábeis. Em hipótese alguma a contabilidade de uma empresa deverá ser alterada para regime de caixa, pois estaria violando um princípio contábil.

2.4. Regimes de tributação

Regime de tributação, ou regime tributário, é um conjunto sistemático de leis que definem e regulam a forma como a empresa irá apurar os seus tributos durante aquele ano-calendário e pagá-los ao governo. No Brasil, as pessoas jurídicas de direito privado possuem como opção, basicamente, quatro tipos de regime de tributação, a saber: Lucro Real; Lucro Presumido; Lucro Arbitrado; e o Simples Nacional. Os demais regimes de tributação, também chamados de regimes especiais, referem-se a benefícios que o governo concede a determinadas regiões ou setores de atividade específicos, como forma de incentivo ou subsídios.

A escolha da forma de tributação ocorrerá através da forma que se pagar o primeiro Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) do ano, mediante o Documento de Arrecadação da Receita Federal (DARF) ou Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS), variando conforme a escolha do regime, sendo o do mês de janeiro, ou no mês em que a empresa iniciar suas atividades durante o ano, conforme dispõe o parágrafo único, art. 3º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Este pagamento do primeiro IRPJ pode ser o mensal, ou quota única do primeiro trimestre de apuração. Porém, para que haja a liberdade de se fazer a escolha, é necessário realizar consulta às legislações, a fim de verificar se existe algum impedimento de escolha ou obrigatoriedade de determinado regime de tributação,

devido, por exemplos, ao limite de faturamento de cada porte, ou mesmo relacionado às atividades da empresa.

Nas palavras de Andrade Filho (2004), nota-se que os regimes tributários se diferenciam nas alíquotas, bases de cálculo e forma de apuração de todos os tributos que envolvem a empresa e, por se tratar de uma opção irrevogável durante aquele ano-calendário, uma vez escolhido o tipo de regime de tributação, este somente poderá ser alterado em janeiro do ano seguinte. Devido a esta irretroatividade da opção durante o ano vigente, mesmo que a escolha esteja sendo onerosa para a empresa, esta deverá permanecer assim até o próximo ano-calendário. Todavia há casos em que o regime poderá, bem como deverá ser alterado como, por exemplos, quando a empresa ultrapassar certos limites de faturamento anual, quando possuir receitas do exterior ou até mesmo nos casos de não possuírem a contabilidade organizada a ponto de que a apuração dos tributos possa ser realizada com confiabilidade.

Nos casos de desobediência às previsões legais específicas para cada regime, a empresa deixará automaticamente de ser tributada pelo seu regime optativo, passando a ser tributada pelo regime obrigatório. Ou, no caso do Lucro Arbitrado, é permitido ainda que esta passa a ser regida por ele até que se coloque a contabilidade em dia, a fim de evitar a autuação pelo Fisco.

2.4.1. Lucro Real

Instituído a partir de 1997, a partir da Lei nº 9.430, o regime do Lucro Real é a regra geral para o regime de tributação de pessoas jurídicas no Brasil. Neste regime, não há limites de faturamento para ser desenhado dele, bem como exceções e ramos de atividades. Porém, conforme dispõe o art. 14, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, há algumas regras que obrigam as pessoas jurídicas a estarem enquadradas sobre o regime de tributação do Lucro Real, a saber:

- Quando a receita total do ano-calendário anterior for superior ao limite total de R\$ 78 milhões por ano, ou proporcional a R\$ 6.500.00,00 vezes o número de meses de atividade, quando a empresa for iniciada no decorrer do ano e o período for inferior a 12 meses;
- Que possuam rendimentos, lucros ou ganhos oriundos do capital exterior (os lucros são gerados no exterior, como uma filial em outro país, por exemplo, não se confundindo com receita de exportação. Empresa exportadora pode não estar

obrigada ao Lucro Real, desde que se enquadre nas regras do outro regime e não esteja sujeita a nenhuma regra de obrigatoriedade do Lucro Real, conforme Ato Declaratório Interpretativo 5/2001 SRF);

- Que usufruam de algum benefício fiscal de redução ou isenção de imposto;
- Que optem pelo pagamento dos tributos de forma mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei n 9.430/96;
- Ou que explore algumas das atividades, principalmente as financeiras, que estão dispostas nos incisos II, VI e VII, do Art. 14 da Lei nº 9.718/98.

Portanto, qualquer das pessoas jurídicas, que se enquadre em algumas das descrições acima, se torna obrigatoriamente sujeita ao regime de tributação do Lucro Real, sem a possibilidade de opção por outro regime tributário. Para essas empresas, cuja obrigatoriedade não as permita mudar o regime de tributação, o planejamento tributário não possui foco na escolha do regime tributário, mas na redução da carga tributária, no aproveitamento de crédito, adoção de algum benefício fiscal, parcelamento de dívidas atrasadas, bem como outros pontos positivos ao planejamento, todavia pertinentes a uma nova abordagem de pesquisa. Com vistas ao trabalho de delimitação, o presente estudo tomará como objeto apenas o regime de tributação.

Conforme mencionado, nem todas as empresas são obrigadas a tributarem neste regime, mas isto não tira o direito daquelas que não são obrigadas a optarem por tributar pelo Lucro Real. Muitas empresas, apesar de não obrigadas, optam pelo Lucro Real, tendo em vista o fato deste se demonstrar ser mais vantajoso que os demais.

O regime de tributação do Lucro Real é considerado o mais complexo, pois para a apuração do IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) deve-se chegar primeiro ao valor do lucro contábil, que ainda será acrescido pelos ajustes, os quais podem ser negativos ou positivos, determinados pela legislação fiscal. Os ajustes positivos, também conhecidos como adições, são os valores referentes aos custos, despesas, perdas, provisões e quaisquer outros valores já deduzidos para se chegar à apuração do lucro líquido contábil. Todavia, conforme legislação tributária, estes não são dedutíveis para determinação do Lucro Real, ou seja, devem ser adicionados novamente para se formar o Lucro Real para desta forma serem tributados. Quanto aos ajustes negativos, também conhecidos como deduções, são os valores referentes às receitas, resultados, rendimentos e quaisquer outros valores já incluídos para a apuração do lucro líquido contábil. Conforme legislação tributária, estes são

considerados como receitas não tributáveis, ou seja, devem ser excluídos do lucro líquido do exercício para, assim, chegar à determinação do valor do Lucro Real.

Como uma forma de exclusão, tem-se, ainda, as compensações, as quais se referem aos créditos que a empresa possui, devido a alguma causa judicial ganha ou pagamento a maior, sobre os quais também devem ser deduzidos na apuração dos tributos. Estes cálculos, com adições e exclusões, devem ser registrados em um livro chamado de LALUR.

O chamado LALUR foi instituído pela IN SRF nº 28, de 13 de junho de 1978 e regulamentado pelo Decreto-Lei nº 1.598/1977 que, em seu art. 8º descreve a obrigatoriedade de entrega deste dentro do prazo e sem erros, estando sujeito a multa em caso de descumprimento de alguma das regras. Atualmente, é regulado pela IN RFB nº 1422, de 19 de dezembro de 2013, conforme adequação à realidade virtual que, de modo crescente, rege a gestão tributária no Brasil. Com esta alteração, os registros agora não mais devem ser feitos em um livro, mas sim via sistema, a partir do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED Contábil), através da Escrituração Fiscal Digital (ECF), no módulo próprio chamado E-LALUR, o qual aderiu ao nome de Livro Eletrônico de Escrituração e Apuração do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido da Pessoa Jurídica Tributada pelo Lucro Real.

Este regime, após a apuração do lucro real, ou também chamado de lucro fiscal, pode acarretar duas situações nas quais o IRPJ e a CSLL não serão pagos, a saber, respectivamente, quando ocorrer o Prejuízo Fiscal e a Base de Cálculo Negativa da CSLL. Ambos os casos acontecem quando o resultado é negativo, decorrente da apuração do lucro real. Nestes casos, além da empresa não pagar o IRPJ e a CSLL naquele período, ainda poderá usar este saldo negativo como crédito para o próximo período que resulte em positivo. É importante diferenciar, deste modo, prejuízo contábil e prejuízo fiscal. Quanto ao primeiro, contábil, refere-se àquele resultado que se apura usando os métodos comuns da contabilidade. Para o segundo, fiscal, leva-se em consideração as adições das despesas não dedutíveis, a exclusão das receitas não tributáveis, além das compensações. Portanto, mesmo que uma empresa obtenha prejuízo contábil, e após as adições e exclusões estes resultados se tornarem positivos, ainda sim estará obrigada ao recolhimento e pagamento dos tributos.

Acerca do tema, Chaves (2017, p. 13) infere que “[...] o Lucro Real, na maioria das vezes, é a melhor opção, porque grande parte das empresas está deficitária, ou com a margem de lucro muito pequena”. Tal observação ainda é atual, pois muitos empresários ainda vêm sobrevivendo com a empresa, mesmo com resultados muito abaixo dos esperados. Trata-se de uma situação que exige cautela, pois não é porque a empresa está operando com baixa

lucratividade que esta deve optar pelo Lucro Real. Conforme já observado, devido às adições e exclusões, uma empresa pode ter tido prejuízo contábil e mesmo assim acabar tendo lucro fiscal e ficar obrigada ao recolhimento dos tributos.

O Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), IRPJ e CSLL são os principais tributos que se diferenciam na forma de apuração pelo regime do Lucro Real, pois neste regime o PIS e a COFINS são não cumulativos, ou seja, existe a possibilidade de deduzir dos débitos apurados das vendas, o valor dos créditos adquiridos nas compras, conforme a legislação fiscal. Estas permissões concedidas através do princípio da não cumulatividade foram instituídas para o PIS, através da Lei nº 10.637/2002, e para a COFINS, através da Lei nº 10.833/2003.

Uma particularidade do Lucro Real é a presença de alguns registros do sistema financeiro e contábil chamados de obrigações acessórias, as quais devem ser repassadas à Receita Federal, mediante sistema de Escrituração Fiscal Digital (EFD) como, por exemplo, na EFD – ICMS e IPI os registros “C500”, que se referem às Notas Fiscais de Energia Elétrica, Água Canalizada e Fornecimento de Gás; o “D100”, que se refere às Notas Fiscais de Transporte de Cargas, Conhecimento de Transporte e outros itens descritos no Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital – EFD; e quanto à EFD – Contribuições o registro “F120”, que se refere aos Bens Incorporados ao Ativo Imobilizado – Operações Geradoras de Créditos com base nos Encargos de Depreciação/Amortização, e outros itens conforme dispõe o Guia Prático de da EFD Contribuições. No Lucro Real, também há a possibilidade de optar por duas formas de pagamentos distintas, anual ou trimestral. A opção pela forma de pagamento é feita através do pagamento dos impostos mediante o DARF no mês de janeiro, ou no mês de início de atividade, caso opte por anual, ou nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, caso opte por pagamento trimestral, conforme dispõe o art. 219 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR) e também o art. 1º da Lei nº 9.430/1996. Essa opção também é irrevogável para todo o ano-calendário, conforme dispõe o 229 do Decreto nº 9.580/2018 (RIR).

A apuração trimestral do Lucro Real deverá ocorrer mediante o levantamento das demonstrações contábeis, com observância das normas estabelecidas na legislação comercial e fiscal, o qual será ajustado pelas adições, exclusões e compensações determinadas pela aplicação da legislação tributária (OLIVEIRA et al., 2015). Já na apuração anual, o contribuinte realiza a apuração no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário, porém, optando por esta forma, o contribuinte se torna obrigado a realizar antecipações mensais do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro, também chamado de recolhimento

por estimativa. (RIBEIRO; PINTO, 2014). Neste caso, se tratando de estimativas mensais, quando a apuração total ocorrerá somente no final do ano, pode a pessoa jurídica realizar suspensão ou dedução do imposto com base em balanços ou balancetes periódicos.

2.4.2. Lucro Presumido

O regime de tributação pelo Lucro Presumido é, por muitos, considerado uma forma mais simplificada, quando comparada ao do Lucro Real, para determinar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL e, assim, apurar o valor dos tributos a serem pagos. Para optar por este regime, a pessoa jurídica deverá observar se não está obrigada ao regime de tributação do Lucro Real, conforme disposto no art. 14 da Lei nº 9.718/1998. Nele, para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, é utilizada uma alíquota prefixada que, de certa forma, presume o valor do lucro de acordo com cada tipo de atividade econômica, conforme rege a legislação tributária.

Esta presunção é regida Lei nº 9.249/1995, conforme art. 15, o qual dispõe de forma detalhada quais as alíquotas para cada atividade, o que nos permite, de forma geral, dizer que a presunção para o comércio é de 8% e para o serviço é de 32%, salvo as exceções. Ou seja, após a mensuração do valor da receita bruta, é feita a presunção do lucro, conforme a legislação, e o valor resultante será a base de cálculo para o IR e a CSLL. Conforme definição de Ribeiro e Pinto (2014), conceitua-se o seguinte:

A receita bruta sobre a qual se aplicam os percentuais da presunção do lucro, variam conforme a atividade geradora, e é obtida através do produto da venda de bens (mercadorias ou produtos) nas operações de conta própria, adicionadas pelo preço dos serviços prestados e pelo resultado auferido nas operações de conta alheia (comissões na venda de bens ou serviços por conta de terceiros, por exemplo), sem qualquer dedução (RIBEIRO; PINTO, 2014).

Para se tornar optante do Lucro Presumido, conforme mencionado anteriormente, a pessoa jurídica não pode estar obrigada ao regime do Lucro Real e o faturamento total do ano-calendário anterior deve ter sido igual ou inferior a R\$ 78 milhões, ou ao proporcional de R\$ 6.500.00,00, multiplicado pelo número de meses de atividade, quando o período for inferior a 12 meses, conforme disposto no art. 13 da Lei nº 9.718/1998. Esta opção será definitiva para todo o ano-calendário. É importante ressaltar que, optando por este regime, a pessoa jurídica, diferentemente do Lucro Real, terá que usar, para apuração do PIS e da COFINS, o regime

cumulativo, ou seja, não poderá fazer uso do aproveitamento de créditos e benefícios fiscais, além do cálculo ser realizado a partir da alíquota diretamente sobre o valor da receita bruta.

Conforme exemplos aludidos por Andrade Filho (2004) e Higuchi (2015), nota-se que este regime tributário pode ser tanto vantajoso quanto desvantajoso para a pessoa jurídica, uma vez que pode gerar menos ou mais tributos para a empresa do que deveria. Isto ocorre porque a definição da base de cálculo do IRPJ e da CSLL neste regime, conforme já mencionado, dá-se através da aplicação de uma alíquota fixa diretamente sobre a receita bruta, realizando assim a presunção do lucro, no qual será aplicado as alíquotas dos tributos. Tendo em vista o fato de que para esta mensuração dos tributos não se leva em consideração o valor dos custos e despesas, pode acontecer que, naquele período, o lucro da empresa não seja tanto quanto aquele presumido, ou mesmo que esta tenha tido prejuízo, mas ainda sim a pessoa jurídica continuará obrigada ao pagamento dos tributos.

Como possibilidade de vantagem, poderá ocorrer, também, lucro superior ao valor da alíquota prefixada, todavia a pessoa jurídica ainda pagará tributos somente sobre o que está previsto em lei como presunção, ficando o restante como parcela do lucro que não será tributada. Tais casos de vantagens ocorrem em empresas cujos valores de custos e despesas tendem a ser mais reduzidos como, por exemplo, em empresas prestadoras de serviços ou mesmo cantores (pois as despesas de estrutura, hospedagem e traslado, normalmente, são pagas pela parte contratante).

Verifica-se, assim, que o planejamento tributário auxilia os empresários a esclarecer se o regime tributário pelo Lucro Presumido será vantajoso ou não para aquela empresa, nas situações nas quais se encontra. Ressalta-se a importância da realização do planejamento tributário para a escolha ou não deste regime, uma vez que, apesar de optativo, incorre na possibilidade de mudanças apenas no ano calendário seguinte.

Infere-se, ainda, a prevalência das regras a serem observadas, com vistas à continuação da permanência no regime do Lucro Presumido. No caso da não observação de tais regras e incorrendo em alguma obrigatoriedade do Lucro Real (ganhos de capital oriundos do exterior, por exemplo), a pessoa jurídica deverá passar a apurar a tributação do IRPJ e da CSLL pelo Lucro Real, a partir daquele trimestre em que o fato ocorreu, até o final daquele ano-calendário. Somente com o início do novo ano, a pessoa jurídica assim poderá solicitar novamente o enquadramento ao Lucro Presumido, caso opte, e não mais esteja no enquadramento de obrigatoriedade, conforme dispõe o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 5, de 31 de outubro de 2001.

2.4.3. Lucro Arbitrado

Conforme Neves e Ramal (2005, p.142), “este regime é utilizado apenas em casos de irregularidades, quando as empresas não cumprirem alguns requisitos contábeis e não têm uma escrituração que permita a perfeita verificação e o cálculo do imposto”. Portanto, de acordo com Ferrari (2012), esta modalidade não pode ser considerada como uma penalidade, visto que esta forma é utilizada para suprir o descumprimento de condições impostas pela legislação tributária. Neste caso, a autoridade tributária ou o próprio contribuinte (caso conheça a receita bruta) arbitrará o lucro.

Conforme disposto no art. 603 do Decreto nº 9.580/2018, estarão obrigados ao regime de tributação do Lucro Arbitrado:

- I – O contribuinte que, no decorrer do ano-calendário e obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;
- II – A escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, ou determinar o lucro real;
- III – O contribuinte que deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o Livro Caixa, na hipótese do parágrafo único do art. 527 do decreto supracitado;
- IV – O contribuinte que optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;
- V – O comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira que deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior (art. 398, RIR/99);
- VI – O contribuinte que não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, Livro Razão, ou fichas, utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário (art. 603 do Decreto nº 9.580/2018).

Pode-se notar algumas diferenças deste regime, conforme demonstrado nas palavras de Andrade Filho (2004):

Primeiramente, a lei estipula as hipóteses de arbitramento e depois estabelece os critérios que deverão ser observados para cálculo do imposto eventualmente devido. Esses critérios variam de acordo com diversas circunstâncias fáticas e jurídicas. [...] O contribuinte não é obrigado a permanecer nesse regime de tributação por todo o ano-calendário. Tão logo tenha posto a escrituração contábil e fiscal em ordem, poderá retornar ao sistema de lucro real ou presumido (ANDRADE FILHO, 2004, p. 469).

Neste sentido, é possível identificar duas situações que diferem o regime do Lucro Arbitrado dos demais. A primeira refere-se ao fato de que, neste regime, não há somente uma

forma de arbitrar o lucro, variando de acordo com a situação de irregularidade de cada empresa, e conforme o autor menciona, ficará a cargo da lei mencionar como deverá proceder em cada uma. A segunda refere-se à não obrigatoriedade de permanência neste regime durante todo o ano-calendário, o que permite à pessoa jurídica retornar ao Lucro Presumido ou Real no início do trimestre seguinte ao que tiver sido arbitrada, desde que tenha conseguido colocar em ordem toda a documentação e apuração dos tributos à época pendentes.

Quanto à apuração dos tributos e determinação da base de cálculo, estas irão variar conforme a situação de cada empresa. Nos casos que o valor da receita bruta é conhecido, será utilizada a forma de apuração do regime do Lucro Presumido, porém com acréscimos de 20% (vinte por cento). Em se tratando de instituições financeiras, o acréscimo será de 45% (quarenta e cinco por cento), conforme dispõe o art. 16 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Nesses casos, quando se conhece o valor da receita bruta, é permitido que o contribuinte opte por tributar por este regime, porém, caso desconheça, ou não possua documentos suficientes que comprovem a autenticidade dos valores informados, então a opção pelo Lucro Arbitrado somente poderá ser feita pelo Fisco, que usará do art. 608 do Decreto nº 9.580/2018 (RIR) para determinar quais as alíquotas e bases de cálculo serão usadas para apurar os tributos da empresa.

Conforme nota-se, este regime não possui vantagens, sendo suas alíquotas muito superiores às de qualquer outro regime de tributação. Logo, quando o contribuinte opta pelo Lucro Arbitrado, e caso seja permitido (tenha conhecimento do valor da receita bruta), a intenção, na verdade, é apenas para evitar que a empresa venha a ser autuada pelo Fisco ou evitar que esta seja interditada até sua devida regularização, conforme amparo do art. 138 da Lei nº 5.172/1966 (CTN), que trata da denúncia espontânea.

Porém, caso haja a fiscalização, ou esta já tenha se iniciado, além do Fisco determinar o regime de tributação como Lucro Arbitrado, ele ainda irá autuar a empresa com multas que, normalmente, podem chegar a alcançar 150% do valor dos tributos não pagos, conforme disposto no inciso II, do art. 998 do Decreto nº 9.580/2018 (RIR), uma vez que, conforme respaldo do art. 611 do Decreto supracitado, o arbitramento do lucro não exclui a aplicação das penalidades cabíveis.

2.4.4. Simples Nacional

De acordo com Alexandre (2014), este regime foi criado para se manter o princípio da isonomia, tendo em vista a capacidade contributiva reduzida das empresas de pequeno porte em relação às demais (de médio e grande porte). A fim de dar um tratamento diferenciado a estas empresas, surge como o mais simplificado dos regimes tributários o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte ou, como é simplesmente conhecido, Simples Nacional.

Instituído através da LCP nº 123/2006, é aplicável somente às Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP). Sua fama de ser o mais simplificado dos regimes se dá pelo fato de que, após sua apuração, é emitida apenas uma guia para pagamento, via DAS, a qual inclui todos os tributos municipais, estaduais e federais.

Comum ao tema, importante ressaltar que o chamado Microempresário Individual (MEI) não se enquadra como um regime tributário, mas, antes, como uma figura empresarial que regulamenta o trabalho autônomo enquanto pessoa jurídica, a qual deve, portanto, ser tributada pelo regime do Simples Nacional.

Logo, podem ser optantes deste regime as pessoas jurídicas MEIs, MEs e EPPs que não se enquadrarem em nenhuma das vedações dispostas na Seção II da LCP nº 123/2006, além da observação aos limites de faturamento anual, a saber: R\$ 81 mil por ano para MEIs, R\$ 360 mil por ano para MEs, e R\$ 4,8 milhões por ano para EPPs, conforme disposto na LCP nº 155/2016.

Os valores citados referem-se aos valores vigentes para o ano de 2018, conforme redação dada no art. 8º-A da LCP nº 116, de 31 de julho de 2003, o qual foi alterado pela LCP nº 157, de 29 de dezembro de 2016, limitando a alíquota mínima de 2% para o ISS. Quanto à LCP nº 155/2006, regulada primeiramente pela Resolução CGSN nº 140, de 22 de maio de 2018, esta trouxe inúmeras alterações, além das já mencionadas (alterações dos limites de faturamento anual), sendo as de maior relevância: a forma de cálculo dos tributos, alíquotas e valor da dedução de cada faixa e inclusão de novas atividades econômicas aos anexos das LCP nº 123/2006, permitindo, assim, a possibilidade de opção para este regime. Acrescenta-se, ainda, a inclusão de atribuições para o Ministério da Fazenda regulamentar e fiscalizar com mais veemência.

Além disto, para se enquadrar e poder continuar enquadrada neste regime até o próximo ano-calendário, empresas que optam pelo Simples não podem ter débitos na Dívida Ativa da União (DAU) e no Instituto Nacional do Seguro Social (INSS). O prazo para optar

por este regime é até o último dia útil do mês de janeiro de cada ano, assim como os demais, sendo irretroatável para todo o ano-calendário.

Porém, assim como o regime do Lucro Presumido, no Simples, por também ser optativo, a empresa pode acabar sendo desenquadrada deste regime caso venha a praticar alguma das vedações previstas em lei, devendo, nestes casos, continuar a tributação até o final daquele ano-calendário pelo regime do Lucro Real ou Presumido, podendo a empresa escolher uma destas 'formas.

Por muitas vezes o Simples Nacional é qualificado como um regime favorecido e mais vantajoso para micros e pequenas empresas por apresentar as alíquotas mais baixas, porém como estas alíquotas variam de acordo com o faturamento, é sempre importante manter o acompanhamento, através de um planejamento tributário, para identificar se ele ainda continua favorável para empresa. Além disto, diversas particularidades do Simples variam de acordo com a atividade econômica da empresa, ou mesmo de estado para estado, devido ao valor de contribuição estadual para o Produto Interno Brasileiro (PIB) influenciar nas alíquotas, conforme dispõe o art. 19 da LCP nº 123/2006.

Conforme este recorte legal, fica claro que, mesmo que o limite para o enquadramento do Simples seja de R\$ 4,8 milhões por ano, para fins de cálculo do Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a prestação de Serviços de transportes interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS) e do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), o limite de faturamento é de apenas R\$ 3,6 milhões de reais. Caso ultrapasse este limite no decorrer do ano, as alíquotas de tributação devem ser alteradas para as máximas previstas nas tabelas dos anexos das Leis Complementares nº 123/2006 e nº 155/2016.

2.5. Planejamento tributário para escolha do regime

Existem alguns empresários que acreditam que é simples a forma como se deve escolher um regime tributário, pois se o faturamento fica abaixo de R\$ 4,8 milhões, portanto a empresa deve ser do Simples Nacional, e se for superior, então deve escolher entre Real e Presumido. Porém, esta escolha não pode ser considerada simples e nem ser feita desta forma tão superficial, pois se trata, muitas das vezes, da continuidade ou não da empresa no mercado, devido ao fato de que uma vez enquadrado em regime tributário muito oneroso, o prejuízo pode ser tão grande a ponto de a empresa não suportar esperar o próximo ano-

calendário e fechar as portas antes, ou adquirir uma dívida que terá de ser parcelada por anos para que não precise fechar.

A relevância e a contribuição do planejamento tributário tem sido notada, de forma cada vez mais crescente, por empresários e administradores que cada vez mais recorrem às empresas e profissionais especializados em planejamento tributário, a fim de realizar, além da redução da carga tributária, uma reavaliação do atual regime tributário, a partir da comparação entre as vantagens e desvantagens oferecidas pelos outros regimes tributários, com vistas ao planejamento prévio para o próximo ano-calendário.

Greco (2008) relembra a importância de um bom planejamento tributário, relacionando-o com a concorrência de mercado, e o assemelha à escolha do regime tributário, pois este incide diretamente na forma e valores de tributos a serem pagos. Conforme autor, acentua ao fato da Constituição de 1988 reconhecer que a tributação das empresas interfere na concorrência, pois se uma mesma carga tributária de uma empresa de grande porte for aplicada a um microempreendedor, é claro que o segundo não terá a mesma capacidade contributiva de arcar com os mesmos impostos da empresa de grande porte.

O planejamento tributário com o foco no regime de tributação deve ser iniciado com o levantamento de informações sobre a empresa que será analisada. Deve-se primeiro entender em qual situação a empresa está naquele momento, para depois decidir quais serão as atitudes que deverão ser tomadas. Como primeiro exemplo, imagina-se o caso de uma empresa que possua diversas irregularidades decorrentes de uma má administração, a qual detectou a presença de tributos que não foram pagos, sendo, assim, classificada como uma empresa que sonega tributos.

É muito provável que brevemente esta empresa receba a presença do Fisco, o qual pedirá todas as demonstrações contábeis. Na identificação de falhas, o Fisco lhe aplicará multa, e determinará que a empresa seja arbitrada pelo Lucro Arbitrado. Neste caso, a ideia e função do planejamento tributário é tentar possibilitar a mensuração correta do valor da receita bruta, para que assim o contribuinte possa ter o direito de solicitar o arbitramento do lucro, antes que ocorra a fiscalização. Quanto às dívidas atrasadas, o ideal é solicitar um parcelamento, ou entrar com pedido judicial para redução dos valores das multas e juros.

2.6. Empresas de médio porte

Existem diversos órgãos brasileiros que trazem, de diferentes formas, a definição do porte da empresa. Como exemplos, o IBGE utiliza o critério de avaliação de quantidade de

funcionários que as pessoas jurídicas possuem, ao passo que o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) adota a classificação de acordo com faturamento anual. Utilizando o critério do IBGE, se enquadrariam como empresa de médio porte, caso indústria, a que possuísse de 100 a 499 colaboradores, e no comércio e prestadores de serviços, de 50 a 99 colaboradores. Pelo critério do SEBRAE, não há distinção entre os setores de atividades e o enquadrando como empresa de médio porte, ou também chamada de sem enquadramento, seria qualquer pessoa jurídica que ultrapassasse o valor de R\$4,6 milhões de faturamento anual, que é justamente o teto de faturamento das empresas de pequeno porte, conforme dispõe o inciso II do art. 3º, da LCP nº 123/2006.

A legislação brasileira não determina uma lei específica para definição de empresas de médio porte, deixando assim uma margem a tudo que supera as características de enquadramento de empresa de pequeno porte como, por exemplo, o limite de faturamento anual de R\$ 4,8 milhões (LCP nº 123/2006), mas que não atenda às características de enquadramento de uma empresa de grande porte como, por exemplo, o mínimo de faturamento anual no valor de R\$ 300 milhões ou ativo superior a R\$ 240 milhões (Lei nº 11.638/2007), ficando, assim, subentendido, que as pessoas jurídicas que ficarem nesse meio termo, serão consideradas como empresas de médio porte. Esta base legal é a única aceita pela Junta Comercial do Estado de Goiás (JUCEG), para definição do porte da empresa e assim, por meio dela, solicitar o enquadramento de porte.

2.7. Transporte rodoviário de cargas no estado de Goiás

O Transporte Rodoviário de Cargas (TRC) é regido principalmente pelas Lei nº 13.103, de 2 de março de 2015, e Lei nº 11.442, de 5 de janeiro de 2007, pelas quais entende-se que se enquadram como TRC os veículos automotores (carros, caminhões e carretas, por exemplo) que se locomovam por meio de ruas, estradas, rodovias e outras vias pavimentadas, ou não, e que possuam como finalidade a circulação, ou movimentação, de mercadorias, animais e outros tipos de materiais, exceto pessoas, para fins de mercancia, ou não, por conta própria, ou de terceiros, mediante remuneração. Conforme dados fornecidos por Valente et al (2013), este setor econômico gera por ano aproximadamente 30 bilhões de dólares, representando cerca de 7,5% do PIB brasileiro, correspondendo, assim, a uma das atividades econômicas mais importantes para a economia, uma vez que representam cerca de 60% de todo transporte de cargas do Brasil, de acordo com a Confederação Nacional do Transporte.

Em Goiás está localizado um dos principais portos secos do país, situado na cidade de Anápolis, o qual movimentava cerca de R\$ 2 bilhões de dólares por ano com importações e exportações, conforme dados publicados pelo superintendente da Estação Aduaneira do Interior (EADI), Edson Tavares, em uma reportagem concedida ao Jornal O Popular (2011). Goiás vem se destacando também pelo crescente desenvolvimento industrial, conforme demonstra o crescimento de 17% de novembro de 2016 a novembro de 2017, percentual superior dentre 15 estados avaliados, ficando em primeiro lugar no índice de desenvolvimento industrial do país durante esse período, conforme dados da Pesquisa Industrial Mensal – Produção Física Regional, do IBGE (2017).

Tal crescimento é constante e foi reafirmado através de reportagens de destaque na mídia, tal como veiculada pelo Jornal Opção, o qual destaca conforme registro em junho de 2018, em comparação a maio do mesmo ano, do maior crescimento da história de Goiás em relação à produção industrial. Conforme dados, o estado de Goiás alcançou uma taxa de 20,8% de crescimento, sendo esta a terceira maior do Brasil, ficando atrás apenas do Paraná, com 28,4%, e Rio Grande do Sul, com 25,6%.

Conforme a Federação das Indústrias do Estado de Goiás - FIEG (2018), quando ocorreu a greve dos caminhoneiros, as 23 mil indústrias goianas foram afetadas diretamente, a ponto de no nono dia de greve, mais da metade já estarem fechadas e o restante com funcionamento parcial. Não só a esfera industrial, mas toda a população brasileira foi afetada direta ou indiretamente. Os alimentos nos mercados ficaram escassos e a gasolina chegou a ser vendida pelo preço de R\$ 10,00 o litro, valor muito superior ao praticado à época antes da greve, em média de R\$ 4,00 o litro. Nota-se, assim, a importância do setor de transporte rodoviário de cargas para a economia, desde o transporte da matéria prima até a entrega do produto final ao revendedor e consumidor final.

3. MATERIAIS E MÉTODOS

O presente estudo contempla a análise de uma Demonstração Contábil (Balancete) de uma empresa, de médio porte, transportadora rodoviária de cargas situada no estado de Goiás. A referida análise baseia-se na comparabilidade entre os regimes de tributação com base no Lucro Real, Lucro Presumido e no Simples Nacional, com foco nos tributos federais, tais como IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, Contribuição Patronal Previdenciária (CPP), e para o Simples Nacional, com a utilização do tributo estadual ICMS.

Para realização dos cálculos, foi utilizado como base de dados os resultados obtidos no ano-calendário de 2017. Além do Balancete de 2017, o trabalho de análise também contemplou os recortes legais vigentes pertinentes ao tema, objetivando precisão aos resultados conforme ano de realização da pesquisa, 2018.

Após o levantamento dos dados e informações necessárias, calculou-se os valores devidos de cada tributo, em cada modalidade de tributação, com a finalidade de identificar qual dos regimes seria o menos oneroso. A partir da detecção do regime tributário mais viável, foi possível traçar um caminho e aconselhar a pessoa jurídica em questão a mudar seu regime de tributação, o qual era regido pelo Lucro Presumido até o ano de 2017. Como forma de apuração de seus tributos, a referida empresa utiliza-se do regime de competência.

A metodologia adotada contemplou a pesquisa bibliográfica e descritiva, a partir de estudo de caso de uma empresa específica, por meio da análise tributária do balancete real referente ao exercício de 2017, conforme já mencionado. A pesquisa bibliográfica possibilitou a análise documental, a partir de doutrinas contábeis, recortes legais tributários, contábeis e fiscais, em específico em vigência para o ano de 2018.

Quanto à estrutura, o estudo contempla texto acadêmico Trabalho de Conclusão de Curso, a partir do qual foi desenvolvido um estudo de caso, conforme abordagens baseadas em métodos qualitativos, buscando descrever a complexidade, amplitude e importância do tema tributário, bem como o desenvolvimento da teoria do planejamento tributário, visando compreender e interpretar os resultados obtidos, pautando-se nas legislações.

Apesar de contemplar outro viés, a pesquisa também contempla abordagens quantitativas, a partir do uso de testes das teorias e hipóteses descritivas nas doutrinas contábeis, através das quais, conforme técnicas estatísticas, realizou-se a mensuração dos valores dos tributos a serem pagos em cada modalidade, respeitando as particularidades de cada uma como, por exemplos, as alíquotas, bases de cálculo e formas de apuração.

Os demais dados da pessoa jurídica em análise não foram autorizados a serem divulgados, sendo fornecido pela empresa somente sua demonstração contábil mencionada, referente ao ano de 2017. Isto não se caracteriza um problema, pois para análise do planejamento tributário, com foco somente no regime de tributação, apenas o balancete já possui informações suficientes para que a análise possa ser feita com total confiabilidade e precisão. De modo semelhante, infere-se, também, que o anonimato permite a análise dos dados isenta de qualquer parcialidade.

O método de análise seguiu-se praticamente o mesmo durante a análise de viabilidade dos regimes de tributação. Partindo-se do Balancete de 2017, usando basicamente a conta “3.1.1 - Receita Bruta Anual”, no total de R\$ 3.331.470,96, cujo valor é o início do método de apuração de todos os regimes, se diferenciando apenas na forma de cálculo.

Para apuração pela sistemática do Lucro Real, do valor da Receita Bruta, subtraem-se as despesas e os custos resultando no então lucro contábil. A partir deste, inicia-se o procedimento para a identificação do lucro real, ou também conhecido como lucro fiscal. Esta identificação se dá por meio do preenchimento do LALUR, no qual é registrado o valor do lucro contábil e sobre ele é efetuado as adições, exclusões e compensações, conforme a legislação entende, respectivamente, por despesas não dedutíveis, receitas não tributáveis e créditos ou estornos. Após a definição do valor do lucro fiscal, este será o valor da base de cálculo para mensuração do IRPJ e da CSLL. Para a apuração do PIS e da COFINS, devido ao regime do Lucro Real, estes tributos seguem o princípio da não cumulatividade, aproveitando, assim, dos créditos de determinadas compras.

Aplicando as alíquotas sobre determinadas compras, determina-se então os valores dos créditos e, aplicando-se as alíquotas sobre o valor da Receita Bruta, obtém-se os débitos. Ao realizar a diferença desses valores e se o valor dos débitos for superior, tem-se, então, o valor dos tributos a serem pagos. Porém, se o valor dos créditos for superior, não se pagará tributos naquele período e aquele saldo de crédito poderá ser usado no próximo período.

Já no regime do Lucro Presumido não se utiliza o registro do LALUR. Neste regime, sob o valor da Receita Bruta aplica-se uma alíquota de presunção para, conforme o próprio nome infere, se presumir o valor do lucro da pessoa jurídica. Esta alíquota varia de acordo com cada atividade econômica. Em específico para empresas do setor de transporte rodoviário de cargas, esta alíquota de presunção é de 8%. Portanto, após a presunção do lucro da pessoa jurídica, tem-se então o valor da base de cálculo para apuração do IRPJ e CSLL. Para o PIS e a COFINS não se realiza presunção, e sobre o valor da Receita Bruta é aplicada as respectivas alíquotas 0,65% e 3%.

No regime do Simples Nacional, as formas de tributação são separadas em seis fases distintas, sobre as quais incidem aumento das alíquotas de acordo com o total da somatória do faturamento da empresa dos últimos 12 meses. No caso em análise, a empresa ficou enquadrada na quinta fase, aplicando-se uma alíquota efetiva no total de 21% sob o valor da Receita Bruta. Do resultado obtido, realiza-se uma dedução no valor de R\$ 125.640,00, chegando-se então no valor mensal da guia a ser paga, a qual inclui o pagamento de todos os tributos.

O regime do Lucro Arbitrado não foi analisado, pois ele é utilizado apenas quando a contabilidade da empresa não pode ser mensurada com precisão, ou quando possuir alguma irregularidade. Em comparação aos outros regimes, não há necessidade de realização de cálculo para perceber o quanto este é mais oneroso do que os demais, sendo, portanto, utilizado apenas para colocar a contabilidade em dias, o que não é objeto de estudo desta pesquisa.

Assim, após a mensuração dos valores a serem pagos em cada regime tributário, é extraído a informação de alíquota efetiva de participação do faturamento, ou seja, o quanto aqueles tributos representam, em porcentagem, do total da Receita Bruta anual da empresa. Desta forma, realiza-se a análise de viabilidade comparando os valores percentuais para, assim, identificar qual deles é menor, sendo este, portanto, o menos oneroso para a empresa.

Após a identificação do regime mais vantajoso, necessário se faz verificar se esta opção não afetará, em algum aspecto, a atividade econômica da empresa como, por exemplo, caso esta tenha planos de realizar ganhos oriundos de capital exterior não poderá optar por nenhum regime que não seja o Lucro Real, conforme legislação já mencionada.

Finalizada esta etapa, conclui-se o planejamento tributário com foco no regime de tributação, a fim de prover subsídios para aconselhar a pessoa jurídica a efetuar a alteração para o regime tributário identificado como o mais vantajoso, ou, se for o caso, que esta permaneça no regime de tributação a qual está inserida, tendo em vista ser o mais vantajoso dentre os demais que lhe é permitido alteração.

Lembrando que, caso o resultado do planejamento tributário seja concluído após o pagamento da primeira IRPJ do ano, somente poderá efetuar a alteração do regime tributário no próximo ano-calendário, conforme prevê a legislação. Também é importante salientar que não basta um planejamento tributário para identificar qual regime é o mais vantajoso, e depois solicitar a alteração, pois na verdade a alteração para um regime tributário optativo se trata de um pedido que é feito junto a RFB, a partir do qual será analisado se a pessoa jurídica possui ou não alguma irregularidade, pendência tributária, ou algo que a impossibilite do

enquadramento do novo regime tributário, para só depois ser emitida a liberação para a alteração solicitada.

A realização dos cálculos executados neste estudo baseou-se nas considerações dos seguintes autores: Ferrari (2012); Ribeiro e Pinto (2014); Oliveira et al. (2015); Higuchi (2015) e Chaves (2017). Esses autores são os principais norteadores do resultado deste trabalho, pois, através de suas obras, nos trouxe vários exemplos de como realizar os cálculos na prática, facilitando assim, o entendimento e a visualização de como os cálculos devem ser realizados para mensuração do valor a pagar de cada tributo, em cada regime tributário e, assim, realizar a análise de viabilidade via planejamento tributário com foco no regime de tributação.

4. RESULTADOS E DISCUSSÕES

Após a alteração na legislação que determina o limite de faturamento para enquadramento no regime do Simples Nacional, surgiu a dúvida entre os empresários de uma determinada transportadora rodoviária de cargas sobre a viabilidade da adoção deste regime em específico.

Atualmente esta pessoa jurídica, situada no estado de Goiás, é de responsabilidade limitada, enquadrada como empresa de médio porte, sendo tributada, até o ano de 2017, conforme regime do Lucro Presumido. Outra dúvida apresentada pela empresa reside no fato de que se optassem pelo regime do Lucro Real poderiam passar a apurar o PIS e a COFINS sob o regime não cumulativo, podendo assim se apropriar tanto dos créditos referentes às compras quanto de eventuais benefícios fiscais que poderiam vir a ter direito, conforme legislação tributária e fiscal, segundo seu ramo de atividade.

Portanto, a dúvida deles pode ser resumida da seguinte forma: Levando em consideração os regimes tributários permitidos para atividade econômica de transporte rodoviário de cargas no estado de Goiás, qual deles é o mais vantajoso para empresas de médio porte? Assim, para responder esta pergunta, faz-se necessário a realização de um planejamento tributário com foco no regime de tributação para análise de viabilidade dos regimes tributários e, assim, identificar qual regime tributário é mais vantajoso e, logo, menos oneroso para a empresa.

4.1. Exemplo prático

A pessoa jurídica cujo balancete referente ao ano-calendário de 2017 foi analisado em nosso estudo apresentou toda documentação exigida legalmente e nenhum impedimento relativos à legislação tributária e fiscal. A referida empresa corresponde a médio porte e situa-se no estado de Goiás, a qual possui como atividade econômica o transporte rodoviário de cargas e regida conforme regime de tributação do Lucro Presumido.

Conforme fins de análise metodológica, a referência a esta pessoa jurídica será indicada em nosso estudo como “Empresa Modelo de Transporte Rodoviário de Cargas Limitada”, a qual, conforme documentação apresentada, inscreve-se a partir da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) sob o código 4930-2/02. Dentre as modalidades permitidas neste CNAE, esta empresa modelo faz uso apenas do “Transporte rodoviário de cargas em geral, exceto de produtos perigosos, intermunicipal, interestadual e internacional”,

não utilizando o “Transporte intermunicipal, interestadual e internacional de cargas, em contêineres” e nem a “Locação de veículos rodoviários de carga com motorista, intermunicipal, interestadual e internacional”.

Conforme análise dos dados, infere-se que o regime de tributação do Lucro Arbitrado não seria viável para esta Empresa Modelo, tendo em vista o fato de que a empresa possui toda a contabilidade em dias, e as alíquotas deste regime são as maiores em relação aos demais.

Para fins de análise em relação ao porte, a presente pesquisa adotou as determinações conforme legislação. Logo, considera-se empresa de médio porte a pessoa jurídica que ultrapassar o limite das empresas de pequeno porte como, por exemplo, faturamento da receita bruta de até R\$ 360 mil por ano, ou o proporcional a este valor para os meses de exercício (inciso I, art. 3º, da LCP nº 123/2006), mas que não se enquadre nas características de uma empresa de grande porte como, por exemplo, a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício social anterior, ativo total superior a R\$ 240 milhões, ou receita bruta anual superior a R\$ 300 milhões (parágrafo único, art. 3º, da Lei nº 11.638/2007).

A Tabela 01, a seguir, apresenta o resumo do balancete anual da Empresa Modelo referente ao ano-calendário de 2017.

Tabela 01. Balancete anual simplificado da Empresa Modelo ano calendário 2017

BALANCETE ANALÍTICO - PERÍODO 01/01/2017 A 31/12/2017					
CÓDIGO	DESCRIÇÃO	SALDO ANTERIOR	DÉBITO	CRÉDITO	SALDO FINAL
1	ATIVO	1.990.243,74	7.004.451,56	(7.503.701,11)	1.490.994,19
1.1	CIRCULANTE	47.005,47	6.937.951,56	(6.780.427,90)	204.529,13
1.2	NÃO CIRCULANTE	1.943.238,27	66.500,00	(542.902,23)	1.466.836,04
2	PASSIVO	(1.990.243,74)	3.213.708,65	(2.450.833,58)	(1.227.368,67)
2.1	CIRCULANTE	(350.769,07)	2.570.270,33	(2.450.833,58)	(231.332,32)
2.2	NÃO CIRCULANTE	(1.822.986,58)	643.438,32	0,00	(1.179.548,26)
2.3	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	(90.000,00)	0,00	0,00	(90.000,00)
3	RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO	0,00	3.163.547,49	(3.427.173,01)	(263.625,52)
3.1.1	RECEITAS BRUTAS DE SERVIÇOS DE TRANSP.	0,00	0,00	(3.331.470,96)	(3.331.470,96)
	TOTAL	0,00	13.381.707,70	(13.381.707,70)	0,00

FONTE: Pessoa Jurídica cedente da Demonstração Contábil (2018).

Conforme dados da Tabela 01, o faturamento bruto anual desta empresa foi de aproximadamente R\$ 3,4 milhões, podendo perfeitamente ser enquadrada como empresa de pequeno porte, a partir de solicitação via JUCEG e, assim, poder pleitear o regime do Simples Nacional, uma vez que apenas as microempresas e empresas de pequeno porte podem optar por este regime.

Quanto ao seu ativo, este foi de apenas R\$ 2 milhões, ficando muito abaixo do exigido para ser enquadrada como empresa de grande porte, a qual deveria corresponder a um valor acima de R\$ 240 milhões ou faturamento anual bruto de R\$ 300 milhões. Quanto às vedações, estas não estão previstas para este setor econômico, conforme parágrafo 5º-E, do artigo 18, da LCP nº 123/2006, a ser tributada sob a forma do Anexo III da Lei mencionada:

§ 5º-E. Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, as atividades de prestação de serviços de comunicação e de transportes interestadual e intermunicipal de cargas, e de transportes autorizados no inciso VI do caput do art. 17, inclusive na modalidade fluvial, serão tributadas na forma do Anexo III, deduzida a parcela correspondente ao ISS e acrescida a parcela correspondente ao ICMS prevista no Anexo I (LCP nº 123/2006)

Devido à ausência da obrigatoriedade desta atividade econômica ser tributada pelo regime do Lucro Real, conforme o disposto do art. 14, da Lei 9.718/1998, a Empresa Modelo poderá também ser optante tanto pela sistemática do Lucro Real quanto pelo Lucro Presumido, desde que mantenha observância também ao art. 587, do Decreto 9.580/2018, que trata dos limites e regulamentos para se optar pelo regime do Lucro Presumido.

Portanto, após esta análise preliminar de verificação de quais os regimes tributários são permitidos a serem optados, observando a atividade econômica juntamente com o valor total do faturamento bruto anual da empresa, pode-se então determinar, com embasamento legal, que esta pessoa jurídica, denominada Empresa Modelo, na situação que se encontra neste Balancete demonstrado, poderá ser optante por qualquer um dos três regimes tributários, sem o risco de se desenquadrar de nenhum, conforme análise efetuada acima.

Dando sequência, pode-se, então, dar início ao levantamento dos valores dos tributos, a partir da definição das bases de cálculo e alíquotas, de forma individual de cada regime, respeitando suas particularidades e regimentos próprios.

4.1.1. Análise tributária, sob o regime do Lucro Real Anual

A apuração dos tributos pelo Lucro Real anual da Empresa Modelo baseou-se a partir dos dados da Tabela 01, já apresentada. Para tanto, deve-se, primeiro, definir o valor do lucro fiscal, ou lucro real, apurado conforme regulamentos do LALUR, a partir do qual constatou-se que a Empresa Modelo não teve reduções ou compensações, apresentando somente adições, partindo-se do resultado contábil do período.

Após a definição da base de cálculo do IRPJ, foi aplicada alíquota de 15%, conforme o art. 3º, da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, totalizando um valor de R\$ 294.032,10. Todavia, conforme parágrafo primeiro deste mesmo recorte legal, sobre este valor deve ser aplicado o adicional do IRPJ, que será calculado sobre o valor da base de cálculo que exceder ao total de R\$ 20.000,00, multiplicado pelo número de meses do período de apuração, sob alíquota de 10%.

A partir da nova base de cálculo para apuração do adicional, aplicada alíquota de 10%, obteve-se o valor de R\$ 5.403,21 que, somado ao valor do IRPJ, tem-se o total de R\$ 49.508,03 a pagar, conforme a Tabela 02, abaixo especificada.

Tabela 02. Apuração do IRPJ com base no Lucro Real anual

CÁLCULO IRPJ - LUCRO REAL	
RESULTADO CONTÁBIL DO PERÍODO	263.625,52
(+) ADIÇÕES	30.406,58
Conta "3.3.2.01.0011 - Contribuição Sindical Patronal"	406,58
Conta "3.3.2.01.0016 - Despesa com Veículos"	30.000,00
BASE CÁLCULO IRPJ	294.032,10
ALÍQUOTA IRPJ 15%	R\$ 44.104,82
BASE ADICIONAL IRPJ (BC IRPJ - R\$240.000)	54.032,10
ALÍQUOTA ADICIONAL IRPJ 10%	R\$ 5.403,21
IRPJ A PAGAR	R\$ 49.508,03

FONTE: O Autor (2018).

É importante ressaltar que neste regime, conforme dito anteriormente, mesmo que a apuração seja anual, o recolhimento dos tributos deve ser realizado mensalmente e a apuração do IRPJ e da CSLL feita por estimativa. Ou seja, para transporte de cargas, conforme a alínea a, inciso II, § 1º, do artigo 15, da Lei nº 9.249/1995, a alíquota de estimativa mensal para o IRPJ será de 8% e, conforme o art. 20 da lei supracitada, a alíquota para estimativa para a CSLL será de 12%.

Somente ao final do período é feita a apuração real e, do valor apurado, deve ser abatido o valor já pago durante o ano, através de estimativa. Caso falte, o contribuinte deve pagar a diferença, e caso sobre este terá direito ao crédito. Todavia, como a forma de cálculo dos regimes tributários não é o foco de nosso estudo, mas, sim, o planejamento de viabilidade do regime mais vantajoso, a análise não irá explanar acerca das particularidades de mensuração de cada regime de tributação.

Para o cálculo da CSLL foi utilizado o mesmo princípio, todavia levando em consideração o fato de que para este tributo não possui adicionais. Após a apuração do lucro

fiscal, através do LALUR, obteve-se a base de cálculo que, conforme aplicação da alíquota de 9%, em atendimento ao artigo 28, da Lei nº 9.430/1996, obteve-se o valor da CSLL a pagar, no total de R\$ 26.462,89, conforme Tabela 03, a seguir.

Tabela 03. Apuração da CSLL com base no Lucro Real Anual

CÁLCULO CSLL - LUCRO REAL	
RESULTADO CONTÁBIL DO PERÍODO	263.625,52
(+) ADIÇÕES	30.406,58
Conta "3.3.2.01.0011 - Contribuição Sindical Patronal"	406,58
Conta "3.3.2.01.0016 - Despesa com Veículos"	30.000,00
BASE CÁLCULO CSLL	294.032,10
ALÍQUOTA CSLL 9%	26.462,89
CSLL A PAGAR	R\$ 26.462,89

FONTE: O Autor (2018).

Para apuração do PIS e da COFINS foi utilizada uma base de cálculo diferente. Neste caso, deve ser utilizado o valor da Receita Bruta do Período e não mais o LALUR. Este regime do Lucro Real é o único que permite a utilização de créditos de benefícios fiscais, além de utilizar o regime não cumulativo para apuração do PIS e da COFINS, ou seja, nele pode-se aproveitar o crédito das aquisições para se deduzir o valor a ser pago. Neste exemplo, a Empresa Modelo não possui nenhum benefício fiscal previsto, porém ela poderá aproveitar o crédito da compra de combustíveis e lubrificantes, bem como referente ao valor das depreciações, conforme dispõe o art. 3º, da Lei nº 10.833/2003.

Após a definição do valor total dos créditos, são aplicadas, sobre este valor, as alíquotas de 1,65% para definição do valor de crédito do PIS, e 7,6% para a COFINS, conforme prevê o art. 2º, da Lei 10.637/2002, e § 1º, do art. 3º, da Lei nº 10.833/2003. Portanto, a partir do produto da base de cálculo dos créditos, no valor de R\$ 801.534,73, foram aplicadas as respectivas alíquotas, obtendo-se, desta forma, os valores dos créditos nos totais de R\$ 13.225,32, para o PIS, e R\$ 60.916,64, para a COFINS.

Com os valores dos créditos definidos, resta, ainda, a partir do valor total da Receita Bruta do Período, no valor de R\$ 3.331.470,96, aplicar as mesmas alíquotas e assim definir os valores dos débitos, a saber: R\$ 54.969,27 para o PIS e R\$ 253.191,79 para a COFINS. Fazendo a diferença entre os débitos e créditos, obtém-se então o valor realmente devido para pagamento dos tributos, correspondente ao total de R\$ 41.743,95 do PIS e R\$ 192.275,15 da COFINS, conforme Tabela 04, a seguir especificada.

Tabela 04. Apuração do PIS e da COFINS com base no Lucro Real Anual

CÁLCULO PIS E COFINS - LUCRO REAL	
RECEITA BRUTA DO PERÍODO	3.331.470,96
(-) BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS	(801.534,73)
Conta "3.3.2.01.0008 - Combustíveis e Lubrificantes"	78.297,52
Conta "3.3.2.01.0015 - Depreciações"	723.237,21
= TOTAL DOS CRÉDITOS PIS/PASEP (Alíquota 1,65%)	(13.225,32)
= TOTAL DOS CRÉDITOS COFINS (Alíquota 7,6%)	(60.916,64)
= TOTAL DOS DÉBITOS PIS/PASEP (Alíquota 1,65%)	R\$ 54.969,27
= TOTAL DOS DÉBITOS COFINS (Alíquota 7,6%)	R\$ 253.191,79
(=) TOTAL DE PIS A PAGAR (Diferença entre os débitos e os créditos)	R\$ 41.743,95
(=) TOTAL DE COFINS A PAGAR (Diferença entre os débitos e os créditos)	R\$ 192.275,15

FONTE: O Autor (2018).

Acrescenta-se, ainda, além destes principais tributos federais, a CPP, conforme inciso I, do art. 22, da Lei nº 8.212/1991, a qual dispõe acerca da obrigação previdenciária, cuja alíquota base é de 20% do total das remunerações pagas aos colaboradores, além da adição de algumas alíquotas como, por exemplo, a do Risco Ambiental do Trabalho (RAT), para o Serviço Social da Indústria (SESI), Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial (SENAC), entre outros. Para o cálculo da CPP, referente à Empresa Modelo, alguns itens da conta "3.3.1.01 – Despesas com Pessoal", cuja base de cálculo se deu no total de R\$ 689.542,11, e aplicando a alíquota de 20 %, resultou no total de R\$ 137.908,43 de CPP a pagar, conforme disposto na Tabela 05, a seguir.

Tabela 05 - Demonstrativo das Despesas com Pessoal, e cálculo da CPP

BALANCETE ANALÍTICO - PERÍODO 01/01/2017 A 31/12/2017					
CÓDIGO	DESCRIÇÃO	SALDO ANTERIOR	DÉBITO	CRÉDITO	SALDO FINAL
3.3.1.01	DESPESAS COM PESSOAL	0,00	689.542,11	(20.023,78)	R\$ 669.518,33
3.3.1.01.0001	PRO LABORE	0,00	9.456,00	0,00	R\$ 9.456,00
3.3.1.01.0002	SALARIOS E ORDENADOS	0,00	584.610,34	(20.023,78)	R\$ 564.586,56
3.3.1.01.0003	HORAS EXTRAS	0,00	77.934,60	0,00	R\$ 77.934,60
3.3.1.01.0004	DSR S/HORAS EXTRAS	0,00	17.541,17	0,00	R\$ 17.541,17
CPP a pagar (20% do total do débito)			R\$ 137.908,43		

FONTE: O Autor (2018).

Conforme Tabela 06, destacada abaixo, para fins de comparação entre os regimes tributários, calculou-se a alíquota efetiva de cada tributo na forma do Lucro Real, a fim de analisar qual porcentagem que cada tributo representa do total da receita bruta anual da Empresa Modelo. Portanto, conforme cálculos, os tributos totalizam anualmente R\$ 447.898,44, representando 13,44% do total da receita bruta anual.

Tabela 06. Alíquotas efetivas dos tributos federais, sob o Lucro Real

LUCRO REAL - ALÍQUOTAS EFETIVAS		
CONTAS	PERCENTUAL	VALOR
RECEITA BRUTA ANUAL	100%	R\$ 3.331.470,96
TRIBUTOS - TOTAL	13,44%	R\$ 447.898,44
PIS/PASEP (Art. 2º da Lei nº 10.637/2002)	1,25%	R\$ 41.743,95
COFINS (Art. 2º da Lei nº 10.833/2003)	5,77%	R\$ 192.275,15
IRPJ + ADICIONAL (Alíq. efetiva) (Art. 623 e 624 do RIR/2018)	1,49%	R\$ 49.508,03
CSLL (Alíq. efetiva) (Art. 3º, da Lei nº 7689/1988)	0,79%	R\$ 26.462,89
CPP (Art. 22, da Lei nº 8.212/1991)	4,14%	R\$ 137.908,43

FONTE: O Autor (2018).

4.1.2. Análise tributária, sob o regime do Lucro Presumido

Conforme padrão de análise, a apuração dos tributos do Lucro Presumido foi realizada a partir dos dados elencados na Tabela 01, já especificada. Para tanto, realizou-se a presunção do lucro da empresa através da aplicação da alíquota para cada tributo.

Para empresas do setor de transporte rodoviário de cargas, de modo específico, a presunção do IRPJ é feita mediante aplicação da alíquota de 8% sobre o total da receita bruta anual, equivalente ao valor de R\$ 3.331.470,96, conforme dispõe a alínea a, inciso II, do artigo 15, da Lei nº 9.249/1995.

Após a identificação da base de cálculo, no valor de R\$ 266.517,68, aplica-se a alíquota de 15%, conforme dispõe o art. 3º, da Lei nº 9.249/1995, obtendo o valor do IRPJ a pagar de R\$ 39.977,65. Assim como no Lucro Real, conforme o § 1º, do art. 3º, da Lei nº 9.249/1995, a apuração do IRPJ no Lucro Presumido também fica sujeita ao adicional de 10%, sob a diferença entre o total da base de cálculo, subtraído pelo resultado de R\$ 20.000,00, multiplicado pelo número de meses do período de apuração.

Assim, obtém-se a base de cálculo para apuração do adicional no valor de R\$ 26.517,68, sob o qual, aplicado a alíquota de 10%, obtém-se o valor do IRPJ adicional de R\$ 2.651,77, totalizando o IRPJ a pagar no valor de R\$ 42.629,42, conforme Tabela 07, a seguir.

Tabela 07. Apuração do IRPJ com base no Lucro Presumido Anual

CÁLCULO IRPJ - LUCRO PRESUMIDO ANUAL	
BASE PARA PRESUNÇÃO	3.331.470,96
ALÍQUOTA DE PRESUNÇÃO IRPJ	8,00%
BASE CÁLCULO IRPJ	266.517,68
ALÍQUOTA IRPJ 15%	R\$ 39.977,65
BASE ADICIONAL IRPJ	26.517,68
ALÍQUOTA ADICIONAL IRPJ 10%	R\$ 2.651,77
IRPJ A PAGAR	R\$ 42.629,42

FONTE: O Autor (2018).

Para apuração da CSLL, seguiu-se a mesma linha de raciocínio, calculando primeiro a presunção para depois aplicar a alíquota. Porém, o que a diferencia da apuração do IRPJ é a alíquota de presunção que, conforme o art. 20, da Lei nº 9.249/1995, é de 20% sobre o total da receita bruta anual, correspondente ao valor de R\$ 3.331.470,96. Após aplicação da alíquota de presunção, obtém-se a base de cálculo no valor de R\$ 399.776,52, sob a qual será aplicado a alíquota da CSLL que é de 9%, conforme dispõe o inciso III, do art. 3º, da Lei nº 7.689/1988, obtendo, assim, o valor da CSLL a pagar no total de R\$ 35.979,89, conforme Tabela 08.

Tabela 08. Apuração da CSLL com base no Lucro Presumido Anual

CÁLCULO CSLL - LUCRO PRESUMIDO MENSAL	
BASE PARA PRESUNÇÃO	3.331.470,96
ALÍQUOTA DE PRESUNÇÃO CSLL	12,00%
BASE CÁLCULO CSLL	399.776,52
ALÍQUOTA CSLL	9,00%
CSLL A PAGAR	R\$ 35.979,89

FONTE: O Autor (2018).

Para apuração dos PIS e da COFINS, carece de atenção, pois neste regime de tributação ambos são apurados sob o regime cumulativo, ou seja, não possui o direito de aproveitar créditos referentes às aquisições e nem dos concedidos através de benefícios fiscais. Neste caso, a apuração é realizada aplicando as alíquotas de 0,65%, para o PIS, e 3%, para a COFINS, diretamente sobre o total da receita bruta anual, conforme dispõe o inciso IV, do art. 4º, da Lei nº 9.718/1998. Portanto, aplicando-se as respectivas alíquotas sobre o total da receita bruta anual no valor de R\$ 3.331.470,96, obtém-se os valores a pagar de R\$ 21.654,56, para o PIS, e R\$ 99.944,13, para a COFINS.

O cálculo da CPP neste regime, conforme o inciso I, do art. 22, da Lei nº 8.212/1991, segue o mesmo princípio do regime do Lucro Real, partindo da alíquota base de 20% do total das remunerações pagas aos colaboradores, além das outras adições já demonstradas. Como esta CPP é calculada sobre os pagamentos mencionados na Tabela 05, anteriormente especificada, mantendo-se inalterada tanto sua base de cálculo quanto suas alíquotas, logo, seu valor de recolhimento também permanece inalterado, quando comparado ao Lucro Real, totalizando o valor de R\$ 137.908,43.

A Tabela 09, destacada abaixo, apresenta as alíquotas efetivas, com demonstração do percentual de participação dos tributos referentes à receita bruta anual da Empresa Modelo.

Conforme nota-se, os tributos neste regime totalizam anualmente R\$ 360.116,42, representando 10,81% do total da receita bruta anual.

Tabela 09. Alíquotas efetivas dos tributos federais, sob o Lucro Presumido

LUCRO PRESUMIDO - ALÍQUOTAS EFETIVAS		
CONTAS	PERCENTUAL	VALOR (Mensal)
RECEITA BRUTA ANUAL	100 %	R\$ 3.331.470,96
TRIBUTO - TOTAL	10,81 %	R\$ 360.116,42
PIS/PASEP (Art. 4º, da Lei 9.718/1998)	0,65%	R\$ 21.654,56
COFINS (Art. 4º, da Lei 9.718/1998)	3,00%	R\$ 99.944,13
IRPJ (ALÍQ. EFETIVA) (Art. 623 do RIR/2018)	1,20%	R\$ 39.977,65
IRPJ ADICIONAL (Alíq. efetiva) (Art. 624 do RIR/2018)	0,74%	R\$ 24.651,77
CSLL (Alíq. efetiva) (Art. 3º, da Lei nº 7689/1988)	1,08%	R\$ 35.979,89
CPP (Art. 22, da Lei nº 8.212/1991)	4,14%	R\$ 137.908,43

FONTE: O Autor (2018).

4.1.3. Análise tributária, sob o regime do Simples Nacional

Conforme já explanado, o regime do Simples Nacional aplica-se exclusivamente às microempresas (inclusive o MEI) e empresas de pequeno porte. Porém, como detectado na análise inicial, por não haver vedações para enquadramento neste regime, referente à atividade econômica em análise (transporte rodoviário de cargas), bem como não há vedações para mudança do porte da Empresa Modelo, de médio para pequeno porte, caso após o planejamento tributário seja detectado que este seja um regime mais vantajoso, infere-se que a pessoa jurídica da Empresa Modelo poderá sim se tornar um optante do regime do Simples Nacional.

Este regime possui forma de cálculo diferente dos demais, apurando todos os tributos mediante uma alíquota única, e do valor resultado é deduzido uma determinada quantia que varia de acordo com o enquadramento e atividade econômica. Empresas cuja atividade é a prestação de serviço de transporte rodoviário intermunicipal e interestadual de cargas, por força da lei, conforme o § 5º-E, do artigo 18, da Lei Complementar nº 123/2006, serão tributadas na forma do Anexo III, da referida lei, deduzida da parcela correspondente, também prevista no anexo mencionado.

A referida tabela do Anexo III apresenta uma variação de enquadramento conforme o faturamento bruto relativo ao período de doze meses anteriores, sendo estes os valores usados como período de apuração para se determinar o valor dos tributos a serem pagos no mês seguinte. Esta apuração inicia na 1ª Faixa, na qual o faturamento é de até R\$180.000,00, com

alíquota de 6%, sem previsão de valor para dedução, e vai até a 6ª Faixa, a qual corresponde ao faturamento de R\$ 3.600.000,01 a R\$ 4.800.000,00, cuja alíquota é de 33%, com previsão de dedução do valor a pagar de até R\$648.000,00.

Conforme a Tabela 01, a receita de prestação de serviços de transporte rodoviário de cargas totaliza o valor bruto anual de R\$ 3.331.470,96. Em observância do Anexo III ainda do recorte legal citado anteriormente, esta apuração enquadra-se na 5ª Faixa, na qual o faturamento limite varia de R\$ 1.800.000,01 a R\$ 3.600.000,00, com alíquota total de 21% e previsão de dedução até o valor de R\$ 125.640,00, conforme cálculo da Tabela 10, abaixo especificada.

Tabela 10. Cálculo mensal do total dos tributos no Simples Nacional

SIMPLES NACIONAL - VALOR MENSAL	
RECEITA BRUTA ANUAL - BASE DE CÁLCULO	R\$ 3.331.470,96
ALÍQUOTA 21% (ANEXO III, da LCP 123/2006)	R\$ 699.608,90
DEDUÇÃO (ANEXO III, da LCP 123/2006)	(125.640,00)
TOTAL	R\$ 573.968,90
ALÍQUOTA EFETIVA	17,23%

FONTE: O Autor (2018).

Esta alíquota total de 21% se refere ao somatório das alíquotas efetivas de todos os tributos, conforme se nota na tabela do Anexo III da LCP nº 123/2006. Esta infere descrição do ISSQN, mas também pode ser entendido ou substituído pelo ICMS, variando de acordo com a atividade econômica da empresa. Neste sentido, a lei trata a divisão de porcentagem para cada tributo da seguinte forma, conforme disposto na Tabela 11, abaixo.

Tabela 11. 5ª Faixa, das alíquotas normais, da tabela do Anexo III do Simples

Percentual de Repartição dos Tributos - Anexo III						
Faixa	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ISS / ICMS
5ª Faixa	4,00%	3,50%	12,82%	2,78%	43,40%	33,50%

FONTE: Tabela do Anexo III da LCP nº 123/2006 (2018).

Porém, conforme a própria LCP nº 123/2006, a alíquota efetiva máxima para o ISSQN/ICMS é de 5%, transferindo-se a diferença, de forma proporcional, aos tributos federais da mesma faixa de receita bruta anual. Sendo assim, na 5ª Faixa, quando a alíquota efetiva for superior a 14,92537%, a repartição será feita de uma forma diferente. Portanto, após mensuração do cálculo dos tributos, faz-se necessário que se apure as alíquotas efetivas de cada um, conforme Tabela 12 (abaixo especificada) para se verificar se a alíquota do ISSQN/ICMS ultrapassou os 5% do limite previsto em lei.

Tabela 12. 5ª Faixa, das alíquotas efetivas, da tabela do Anexo III do Simples

Percentual de Repartição dos Tributos - Alíquota Efetiva						
Faixa	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ISS / ICMS
5ª Faixa	0,69%	0,60%	2,21%	0,48%	7,48%	5,77%

FONTE: Tabela do Anexo III da LCP nº 123/2006 (2018).

Notando-se que a alíquota ultrapassou o limite pré-estabelecido, deve-se aplicar a forma de cálculo individual disposta no próprio anexo, para que se defina então qual deve ser a alíquota efetiva de cada tributo. Sendo assim, conclui-se nos seguintes percentuais de alíquotas efetivas, os valores de tributos a pagar, conforme a Tabela 13 (abaixo), em observância do § 5º-E, do art. 18º, da LCP nº 123/2006.

Tabela 13. Cálculo mensal dos tributos, sob as alíquotas efetivas, no Simples

SIMPLES NACIONAL - VALOR MENSAL POR TRIBUTO			
TRIBUTO	PERCENTUAL	VALOR (Mensal)	
CPP	7,98%	R\$	265.866,21
PIS/PASEP	0,51%	R\$	17.029,13
COFINS	2,36%	R\$	78.545,82
IRPJ	0,74%	R\$	24.525,20
CSLL	0,64%	R\$	21.429,00
ICMS	5,00%	R\$	166.573,55
TOTAL	17,23%	R\$	573.968,90

FONTE: O Autor (2018).

Portanto, levando em consideração que a forma de apuração do Simples Nacional ocorre de forma diferente, usando como base de cálculo, para período de apuração, os doze meses anteriores, tem-se o valor mensal dos tributos pagos, cujo comparativo com os outros regimes será de acordo com a porcentagem de participação dos tributos referente ao total da receita bruta analisada, que neste caso foi de 17,23%.

4.1.4. Comparação dos resultados da apuração dos regimes tributários

Após a mensuração dos valores totais dos tributos sob cada um dos regimes, realiza-se a comparabilidade dos resultados, conforme se observa na Tabela 14, abaixo especificada.

Tabela 14. Comparação dos resultados do planejamento tributário

COMPARAÇÃO DOS RESULTADOS DE CADA REGIME DE TRIBUTAÇÃO				
REGIMES TRIBUTÁRIOS	VALOR DA RECEITA BRUTA	VALOR TOTAL DOS TRIBUTOS	ALÍQUOTA EFETIVA	
LUCRO REAL	R\$ 3.331.470,96	R\$ 447.898,44	13,44%	
LUCRO PRESUMIDO	R\$ 3.331.470,96	R\$ 360.116,42	10,81%	
SIMPLES NACIONAL	R\$ 3.331.470,96	R\$ 573.968,90	17,23%	

FONTE: O Autor (2018).

Neste sentido, infere-se que, apenas com o valor dos tributos, já se tem a resposta de qual dos regimes tributários é o mais vantajoso para esta pessoa jurídica em análise. A alíquota efetiva, mensurada através da divisão do “Valor Total dos Tributos” pelo “Valor da Receita Bruta”, reflete a porcentagem de participação dos tributos no total da receita bruta, pela qual apurou-se que, no Lucro Real, os tributos representam cerca de 13,44% do total da receita, no Lucro Presumido 10,81%, e no Simples Nacional 17,23%. Os cálculos do Lucro Arbitrado não foram efetuados, pois, conforme já explicado, a pessoa jurídica em análise está em situação regular e neste regime o cálculo se baseia no Lucro Presumido, porém com um aumento mínimo de 20% das alíquotas dos tributos, além de outras formas de mensuração.

4.1.5. Resultado do Planejamento Tributário

Conclui-se que o regime tributário mais vantajoso para a Empresa Modelo aqui analisada é o regime tributário com base no Lucro Presumido, pois foi o que apresentou o valor mais baixo dos tributos a pagar e, conseqüentemente, o menor valor da alíquota efetiva. Ou seja, os tributos calculados com base no Lucro Presumido consumiram uma menor quantidade do valor da receita bruta da empresa.

Desta forma, de modo a potencializar a elucidação acerca do melhor regime tributário para os empresários/gestores/sócios da Empresa Modelo aqui analisada, pode-se realizar o comparativo individual entre os regimes tributários, a fim de indicar os devidos índices de economia, bem como em relação aos valores excedentes a pagar quando da escolha de outro regime. Conforme Tabela 15, a seguir especificada, tem-se a comparação dos resultados referentes ao Lucro Presumido e do Lucro Real.

Tabela 15. Comparação dos resultados do Lucro Presumido e do Lucro Real

DIFERENÇA ANUAL ENTRE O LUCRO PRESUMIDO E O LUCRO REAL				
REGIMES TRIBUTÁRIOS	VALOR DA RECEITA BRUTA	VALOR TOTAL DOS TRIBUTOS	ALÍQUOTA EFETIVA	
LUCRO PRESUMIDO	R\$ 3.331.470,96	R\$ 360.116,42	10,81%	
LUCRO REAL	R\$ 3.331.470,96	R\$ 447.898,44	13,44%	
ECONOMIA DO LUCRO PRESUMIDO		R\$ 87.782,02	2,63%	

FONTE: O Autor (2018).

Conforme Tabela 15, percebe-se que, caso a pessoa jurídica em análise mudasse seu regime de tributação pelo Lucro Real, esta pagaria, anualmente, cerca de R\$ 87.782,02 a mais em relação ao valor a ser pago se permanecesse no Lucro Presumido, valor correspondente a 2,63% a mais de sua receita bruta anual. Desta forma, permanecendo no regime do Lucro

Presumido, este, 2,63%, seria o valor a ser economizado no próximo ano, em relação ao Lucro Real.

Neste sentido, é possível, também, realizar a comparação entre o regime tributário do Lucro Presumido e do Simples Nacional, conforme indicado na Tabela 16, abaixo especificada.

Tabela 16. Comparação dos resultados do Lucro Presumido e do Simples Nacional

DIFERENÇA ANUAL ENTRE O LUCRO PRESUMIDO E O SIMPLES NACIONAL				
REGIMES TRIBUTÁRIOS	VALOR DA RECEITA BRUTA	VALOR TOTAL DOS TRIBUTOS	ALÍQUOTA EFETIVA	
LUCRO PRESUMIDO	R\$ 3.331.470,96	R\$ 360.116,42	10,81%	
SIMPLES NACIONAL	R\$ 3.331.470,96	R\$ 573.968,90	17,23%	
ECONOMIA DO LUCRO PRESUMIDO		R\$ 213.852,48	6,42%	

FONTE: O Autor (2018).

Conforme Tabela 16, percebe-se que a diferença entre os regimes do Lucro Presumido e o Simples Nacional é ainda maior do que a diferença apresentada quando comparado com o Lucro Real (Tabela 15), representando cerca de R\$ 213.852,48, o que é correspondente a aproximadamente 6,42% da receita bruta anual da Empresa Modelo. Logo, mesmo que a empresa possa se tornar optante pelo Simples Nacional, este regime seria o mais oneroso entre os demais, com exceção apenas ao regime do Lucro Arbitrado.

Assim, pode-se concluir que o regime tributário do Simples Nacional não corresponderá, efetivamente, ao regime mais vantajoso em todos os casos. Fato que comprova a necessidade de realização da análise de viabilidade por meio do planejamento tributário com foco no regime de tributação, a fim de identificar o regime menos oneroso e, portanto, o mais vantajoso para a empresa.

De modo semelhante, é importante ressaltar que o planejamento tributário, além de ser periódico, ou seja, anual, também é individual para cada pessoa jurídica, pois cada uma possui suas particularidades, próprias receitas e despesas, não devendo ser comparadas apenas pelo porte e valor de faturamento bruto, ou do lucro contábil.

Portanto, recomenda-se que a pessoa jurídica em análise, Empresa Modelo, mantenha seu regime tributário no Lucro Presumido, pois, após a mensuração dos tributos, via estimativa, para o próximo ano-calendário, detectou-se que este regime possui menor carga tributária, com uma diferença de alíquota efetiva de 2,63% a menos que o Lucro Real, e 6,42% a menos que o Simples Nacional.

5. CONCLUSÃO

Por meio desse estudo realizado, pôde-se perceber que a escolha do regime tributário é muito importante para que a pessoa jurídica pague menos tributos, bem como para que esta não venha a pagar tributos de forma desnecessária. Este enquadramento fiscal influencia muito no futuro da empresa, podendo até mesmo ter reflexos nas atividades desenvolvidas por ela.

Assim, mesmo que o planejamento tributário já tenha sido realizado em alguma pessoa jurídica, a fim de amparar a escolha do melhor regime de tributação na data de abertura da empresa, ou em determinado ano, é importante ressaltar que deve ser feita uma reavaliação todo final de exercício social, como medida de projeção tributária para o novo ano-calendário.

A economia gerada pela efetiva realização do planejamento tributário com foco no regime de tributação é muito significativa quando comparada com o valor total da receita bruta. O valor gerado pela economia poderia estar sendo pago desnecessariamente pela simples opção de outro regime de tributação, como se pôde perceber nos resultados apresentados nas Tabelas 15 e 16, nas quais é possível perceber que a referida diferença pode ultrapassar 6% do total da receita bruta anual da Empresa Modelo.

Como visto também, para que exista a possibilidade de escolha do regime de tributação, é necessária permissão, mediante lei, para cada tipo de atividade econômica. De modo semelhante, caso a empresa opte por qualquer um dos regimes que não seja o Lucro Presumido, a pessoa jurídica não poderá ter a escolha de optar por uma forma diferente de reconhecimento de receita que não seja o regime de competência, ou seja, apenas empresas optantes pelo Lucro Presumido podem também se tornarem optantes pelo regime de caixa para reconhecimento de receita, para fins de tributação. Lembrando que, nestes casos, estas empresas devem manter estes cálculos do regime de caixa em uma segunda contabilidade separada, mantendo a contabilidade principal sob o regime de competência.

Portanto, em resposta à pergunta-problema apresentada no início deste trabalho, a qual indagava qual regime tributário era o mais vantajoso para empresas de médio porte, cuja atividade econômica fosse transporte rodoviário de cargas e estivesse situada no estado de Goiás, pode-se inferir que o mais aconselhado seria a realização de um planejamento tributário para cada empresa, mas que, de um modo geral, a tendência é que o regime do Lucro Presumido seja o regime mais vantajoso para este tipo de empresa. Como destaque para esta escolha, ressalta-se o índice de lucratividade deste setor superar os 32% previstos no

regime do Lucro Presumido. Todavia, esta afirmação pode ainda ser exceção em relação a alguma pessoa jurídica.

No caso prático analisado, constatou-se que o regime tributário mais vantajoso para a Empresa Modelo, levando em consideração as respectivas situações em que esta se encontrava, bem como conforme realização de projeção para o ano-calendário seguinte com base no ano anterior, apresenta-se a partir do regime do Lucro Presumido. Mesmo existindo a possibilidade de tornar a empresa optante pelo Simples Nacional, detectou-se que este não correspondeu ao regime mais vantajoso, sendo, na verdade, o mais oneroso entre o Lucro Presumido e o Real. Tal resultado desmistifica a ideia que muitos empresários possuem ao pensar que o Simples Nacional seja o regime mais vantajoso e menos oneroso.

O presente trabalho se limitou ao estudo e análise apenas da prática do Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional, não abarcado os temas dos regimes tributários especiais, tendo em vista o fato de a Empresa Modelo analisada estar situada no estado de Goiás, o qual não infere enquadramento especial para esta região. Tal observação é válida, também, em relação ao Lucro Arbitrado, uma vez que a referida pessoa jurídica estar em situações regulares em relação à parte contábil e fiscal.

Esta pesquisa reflete em uma enorme contribuição para a sociedade empresária que, por muitas vezes, por desconhecer o tema, perpetua dúvidas em relação à escolha do regime de tributação. Em especial, esta pesquisa alcança os empresários e administradores de empresas, de médio porte, do setor de transporte rodoviário de cargas situadas no estado de Goiás e objetiva, de modo geral, alertar sobre a importância da revisão periódica do regime de tributação. De modo semelhante, objetivou-se demonstrar que nem sempre o Simples Nacional é o mais vantajoso, sendo, em alguns casos, o mais oneroso. Todas essas questões podem ser identificadas a partir da realização de um planejamento tributário.

Dessa forma, conclui-se esta pesquisa fazendo menção às palavras de Oliveira et al. (2015), que nos relata que a globalização dos mercados exige das empresas uma maior competitividade, cenário que exige um controle mais rigoroso dos custos e despesas, a fim de que consigam manter seus preços sempre abaixo da concorrência ou no mínimo nivelado com as demais empresas e, assim, não percam espaço no mercado. Dentre os controles administrativos, produtivos e financeiros, destaca-se aquele essencial à vitalidade de toda empresa, a saber: o controle tributário. Este deve ser feito mediante um planejamento tributário, o qual pode ir desde o que possui apenas foco no regime de tributação até o que verificará toda a empresa, envolvendo a parte administrativa, pessoal, financeira e operacional.

REFERÊNCIAS

AICPA. **History of the AICPA**, 2018. Disponível em: <<https://www.aicpa.org/about/missionandhistory/history-of-the-aicpa.html>>. Acesso em: 01 de novembro de 2018.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 8. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: MÉTODO, 2014.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. São Paulo: Atlas, 2004.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**; promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 10 de outubro de 2018.

BRASIL. **Decreto nº 63.659, de 20 de novembro de 1968**. Define a estrutura e as atribuições da Secretária da Receita Federal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1960-1969/decreto-63659-20-novembro-1968-404916-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 31 de outubro de 2018.

BRASIL. **Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (RIR). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm>. Acesso em: 09 de setembro de 2018.

BRASIL. **Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977**. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/del1598compilado.htm#art67vi>. Acesso em: 09 de setembro de 2018.

BRASIL. **Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte – Institui o Simples Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 08 de setembro de 2018.

BRASIL. **Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016**. Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp155.htm#art1>. Acesso em: 13 de setembro de 2018.

BRASIL. Lei Complementar nº 26, de 11 de setembro de 1975. Altera disposições da legislação que regula o Programa de Integração Social (PIS) e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp26.htm#art7>. Acesso em: 07 de setembro de 2018.

BRASIL. Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp70.htm>. Acesso em: 07 de setembro de 2018.

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. Planalto. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 04 de novembro de 2018.

BRASIL. Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp157.htm>. Acesso em: 04 de novembro de 2018.

BRASIL. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637compilado.htm>. Acesso em: 09 de setembro de 2018.

BRASIL. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências – Cobrança não cumulativa da COFINS. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833compilado.htm>. Acesso em: 09 de setembro de 2018.

BRASIL. Lei nº 11.442, de 05 de janeiro de 2007. Dispõe sobre o transporte rodoviário de cargas por conta de terceiros e mediante remuneração e revoga a Lei nº 6.813, de 10 de julho de 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11442.htm>. Acesso em: 29 de setembro de 2018.

BRASIL. **Lei nº 11.457, de 16 de março de 2007.** Dispõe sobre a Administração Tributária Federal e altera legislação. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11457.htm>. Acesso em: 31 de outubro de 2018.

BRASIL. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007.** Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm>. Acesso em: 22 de setembro de 2018.

BRASIL. **Lei nº 13.103, de 02 de março de 2015.** Dispõe sobre o exercício da profissão de motorista. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13103.htm>. Acesso em: 24 de outubro de 2018.

BRASIL. **Lei nº 4.729 de 14 de julho de 1965.** Define o crime de sonegação fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/1950-1969/L4729.htm>. Acesso em: 22 de agosto de 2018.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 16 de setembro de 2018.

BRASIL. **Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.** Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7689.htm>. Acesso em: 29 de setembro de 2018.

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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212compilado.htm>. Acesso em: 28 de setembro de 2018.

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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm#art35>. Acesso em: 10 de setembro de 2018.

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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/Leis/L9430compilada.htm>. Acesso em: 07 de setembro de 2018.

BRASIL. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9718compilada.htm>. Acesso em: 07 de setembro de 2018.

CARVALHO, Mayara. Produção industrial de Goiás bate recorde e cresce 20,8%. In: **Jornal Opção**, 09 de agosto de 2018. Disponível em: <<https://www.jornalopcao.com.br/ultimas-noticias/producao-industrial-de-goias-bate-recorde-e-cresce-208-132773/>>. Acesso em: 24 de outubro de 2018.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada**. 4. ed. São Paulo: ATLAS, 2017.

CNT. **Rodoviário**, 2017. Disponível em: <<http://www.cnt.org.br/Modal/modal-rodoviario-cnt>>. Acesso em: 24 de outubro de 2018.

CPC. **CPC 30 (R1) – Receitas, de 10 de outubro de 2012**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=61>>. Acesso em: 04 de novembro de 2018.

CPC. **CPC 47 - Receita de Contrato com Cliente, de 04 de novembro de 2016**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=105>>. Acesso em: 04 de novembro de 2018.

ÉPOCA NEGÓCIOS. **Receita identifica sonegação da contribuição previdenciária em 46.483 empresas**, 2017. Disponível em: <<https://epocanegocios.globo.com/Empresa/noticia/2017/09/receita-identifica-sonegacao-da-contribuicao-previdenciaria-em-46483-empresas.html>>. Acesso em: 17 de outubro de 2018.

FERRARI, Ed. Luiz. **Contabilidade geral: teoria e 1.000 questões**. 12. ed. rev. Niterói, RJ: Impetus, 2012.

FERREIRA, Sônia. Porto Seco movimentou mais de US\$ 2 bilhões. In: **O Popular**, Goiânia, 19 de fevereiro de 2011. Disponível em: <<https://www.opopular.com.br/editorias/economia/porto-seco-movimentou-mais-de-us-2-bilh%C3%B5es-1.93132>>. Acesso em: 16 de setembro de 2018.

FIEG. **Artigo: movimentação ameaça PIB industrial**. Disponível em: <<https://www.sistemafieg.org.br/noticia-artigo-movimento-ameaca-o-pib-industrial->>. Acesso em: 22 de outubro de 2018.

GOUVEIA, Marcelo. Goiás é primeiro lugar em crescimento industrial no Brasil. In: **Jornal Opção**, 11 de janeiro de 2018. Disponível em: <<https://www.jornalopcao.com.br/ultimas-noticias/goias-e-primeiro-lugar-em-crescimento-industrial-no-brasil-114566/>>. Acesso em: 24 de outubro de 2018.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

GROPPELLI, A. A.; NIKBAKHT, Ehsan. **Administração financeira**. Tradução de Célio Knipel Moreira; revisão técnica João Carlos Douat; colaboração especial Arthur Ridolfo. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. Tradução do original: Finance, 4th ed.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de renda das empresas**: atualizado até 10-01-2015. 40. ed. São Paulo: IR Publicações, 2015.

IBGE. **Demografia das empresas**, 2016. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br/estatisticas-novoportal/economicas/industria/9068-demografia-das-empresas.html>>. Acesso em: 01 de novembro de 2018.

JORNAL CONTÁBIL. **Receita Federal pretende dobrar autuações para pequenas e médias empresas**, 2017. Disponível em: <<https://www.jornalcontabil.com.br/receita-federal-pretende-dobrar-autuacoes-para-pequenas-e-medias-empresas/#.W8NmLmhKjIX>>. Acesso em: 17 de outubro de 2018.

JUCEG. **Institucional**, 2018. Disponível em: <<http://www.juceg.go.gov.br/>>. Acesso em: 07 de novembro de 2018.

MELO, Verônica Vaz de. Tribunal de contas: história, principais características e importância na proteção do patrimônio público brasileiro. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XV, n. 98, mar 2012. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11198>. Acesso em: 04 de novembro 2018.

NEVES, Maria Cristina Baeta; RAMAL, Silvina. **Pequenos negócios em comércio e serviços**. In: SENAC. Rio de Janeiro: SENAC Nacional, 2005. 160p.

OLIVEIRA, Luís Martins de et al. **Manual de contabilidade tributária**: textos e testes com as respostas. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

RECEITA FEDERAL. **Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 5, de 31 de outubro de 2001.** Dispõe sobre os procedimentos a serem adotados pela pessoa jurídica que optar pelo lucro presumido e incorrer em situação de obrigatoriedade de tributação com base no Lucro real durante o ano-calendário. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=5585>>. Acesso em: 08 de setembro de 2018.

RECEITA FEDERAL. **Comitê Gestor aprova a Resolução 135 e a Recomendação, 2017.** Disponível em:

<<http://www8.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional/Noticias/NoticiaCompleta.aspx?id=415ad600-7d43-4e55-971b-55df99e95ef3>>. Acesso em: 04 de novembro de 2018.

RECEITA FEDERAL. **Instrução normativa RFB nº 1.422, de 19 de dezembro de 2013.**

Dispõe sobre a Escrituração Contábil Fiscal (ECF). Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=48711&visao=compilado>>. Acesso em: 09 de setembro de 2018.

RECEITA FEDERAL. **Instrução normativa RFB nº 247, de 21 de novembro de 2002.**

Dispõe sobre a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado em geral. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15123&visao=compilado>>. Acesso em: 24 de outubro de 2018.

RECEITA FEDERAL. **Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017.** Dispõe sobre a determinação e pagamento do IRPJ e da CSLL. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268&visao=compilado>>. Acesso em: 24 de outubro de 2018.

RECEITA FEDERAL. **Resolução CGSN nº 140, de 22 de maio de 2018.** Dispõe sobre Simples Nacional. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=compilado&idAto=92278#1893280>>. Acesso em: 24 de outubro de 2018.

RIBEIRO, Osni Moura; PINTO, Mauro Aparecido. **Introdução à contabilidade tributária.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SEBRAE. **Institucional,** 2018. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae>

SERASA, Experian. **Recuperações judiciais.** Disponível em:

<<https://www.serasaexperian.com.br/sala-de-imprensa/recuperacoes-judiciais-tem-queda-de-109-em-setembro-aponta-serasa>>. Acesso em: 04 de novembro de 2018.

SPED-RFB. **Guia prático da EFD-Contribuições PIS/PASEP, COFINS E CPRB.**

Disponível em:

<http://sped.rfb.gov.br/estatico/43/2F5A22D2A58F51DB2F40AF5501DAC4A45F74AE/Guia_Pratico_EFD_Contribuicoes_Versao_1_27.pdf>. Acesso em: 09 de setembro de 2018.

SPED-RFB. **Guia prático da escrituração fiscal digital - EFD ICMS/IPI.** Disponível em:

<<http://sped.rfb.gov.br/estatico/0D/2DC4C346EDFCDFAF26C391C7398D060594B50/GUIA%20PR%C3%81TICO%20DA%20EFD%20-%20Vers%C3%A3o%202.0.22.pdf>>. Acesso em: 09 de setembro de 2018.

VALENTE, Amir Mattar et. al. **Gerenciamento de transporte e frotas.** 2. ed. rev. São Paulo: Cengage Learning, 2013.

VELASCO, Murillo. Metade das indústrias de Goiás para de funcionar e acumula prejuízos de R\$ 500 milhões, diz FIEG. In: **Globo G1**, 29 de maio de 2018. Disponível em:

<<https://g1.globo.com/go/goias/noticia/metade-das-industrias-de-goias-parou-de-funcionar-por-conta-da-greve-dos-caminhoneiros-veja-prejuizos.ghtml>>. Acesso em: 05 de setembro de 2018.

DECLARAÇÃO E AUTORIZAÇÃO

Eu, Witor Antônio Alves Vieira, portador da Carteira de Identidade, nº 6245769, emitida pelo SSP-GO, inscrito no CPF sob nº 059.981.371-75, residente e domiciliado na rua SR 4, Quadra 07, Lote 11 A, setor Parque Santa Rita, na cidade de Goiânia, estado de Goiás, telefone fixo (62) 3296-7696 e telefone celular (62) 98238-7896 e e-mail: witor_witor@hotmail.com, declaro, para os devidos fins e sob pena da lei, que o Trabalho de Conclusão de Curso: **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COM FOCO NO REGIME DE TRIBUTAÇÃO PARA EMPRESAS DE MÉDIO PORTE, DO SETOR DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS, EM GOIÁS**, é uma produção de minha exclusiva autoria e que assumo, portanto, total responsabilidade por seu conteúdo.

Declaro que tenho conhecimento da legislação de Direito Autoral, bem como da obrigatoriedade da autenticidade desta produção científica. Autorizo sua divulgação e publicação, sujeitando-me ao ônus advindo de inverdades ou plágio e uso inadequado de trabalhos de outros autores. Nestes termos, declaro-me ciente que responderei administrativa, civil e penalmente nos termos da Lei 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, que altera e consolida a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências.

Pelo presente instrumento autorizamos o Centro Universitário de Goiás, Uni-ANHANGUERA a disponibilizar o texto integral deste trabalho tanto na biblioteca, quanto em publicações impressas, eletrônicas/digitais e pela internet. Declaro ainda, que a presente produção é de minha autoria, responsabilizo-me, portanto, pela originalidade e pela revisão do texto, concedendo ao Uni-ANHANGUERA plenos direitos para escolha do editor, meios de publicação, meios de reprodução, meios de divulgação, tiragem, formato, enfim, tudo o que for necessário para que a publicação seja efetivada.

Goiânia, ____ de _____ de 2018.

Witor Antônio Alves Vieira

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COM FOCO NO REGIME DE TRIBUTAÇÃO
PARA EMPRESAS DE MÉDIO PORTE, DO SETOR DE TRANSPORTE
RODOVIÁRIO DE CARGAS, EM GOIÁS**

VIEIRA, Witor Antônio Alves¹; PINTO, Rangel Francisco²

¹Aluno do curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário de Goiás – Uni-ANHANGUERA. ²Professor Orientador Ms. do Curso de Ciências Contábeis do Centro Universitário de Goiás – Uni-ANHANGUERA.

Devido à elevada carga tributária presente nas legislações brasileiras, faz-se necessário a realização de um planejamento tributário para a redução destes valores. A realização de um planejamento tributário com foco no regime de tributação se coloca como uma boa ferramenta para a tomada de decisão quanto ao regime de tributação a ser adotado pela empresa. A partir deste, é possível inferir possíveis gastos desnecessários, bem como percentuais significativos de economia simplesmente pela comparação entre os regimes, Lucro Real, Presumido, Arbitrado, bem como em relação ao Simples Nacional. A presente pesquisa toma, como ponto de partida, para análise o balancete referente ao ano-calendário de 2017 de uma empresa de médio porte do estado de Goiás de transporte rodoviário de cargas, com vistas à análise e comparação de qual regime de tributação seria mais vantajoso. A pesquisa se caracteriza pelo viés qualitativo e quantitativo, a partir da pesquisa bibliográfica e descritiva, conforme estudo de caso. A título de provocação, procura-se resposta à pergunta problema: Levando em consideração os regimes tributários permitidos para atividade econômica do setor de transporte rodoviário de cargas no estado de Goiás, qual deles é o mais vantajoso para empresas de médio porte? Objetiva-se, de modo geral, demonstrar a importância do planejamento tributário com foco no regime de tributação, a fim de apresentar respectivas complexidades do tema, bem como detalhar o impacto financeiro que a escolha do regime e tributação pode causar. Conclui-se que o mercado, cada vez mais globalizado, exige das empresas maior competitividade, bem como controle dos custos e despesas, a fim de garantir a continuidade de suas atividades. O controle tributário se coloca como uma ferramenta essencial para vitalidade de toda empresa, o qual pode abarcar desde o regime de tributação, bem como toda a parte administrativa, pessoal, financeira e operacional da empresa.

PALAVRAS-CHAVE: Elisão Fiscal. Desoneração Tributária. Impostos.

DECLARAÇÃO E AUTORIZAÇÃO

Eu, Witor Antônio Alves Vieira,
portador (a) da Carteira de Identidade nº 6245769,
emitida pelo SSP-GO,
inscrito (a) no CPF sob nº 059.981.371-75, residente e domiciliado(a) na
rua SR 4, Quadra 07, Lote 11A, setor Parque Santa Rita, na
cidade de Goiânia, estado de Goiás, telefone fixo
(62) 3296-7696 e telefone celular (62) 98238-7896 e-
mail: witor-witor@hotmail.com, declaro, para os devidos fins e sob
pena da lei, que o Trabalho de Conclusão de Curso:
Planejamento Tributário com foco no regime de tributação para empresas de médio porte, do setor
de transp. rod. de longa, em Goiás é uma produção de minha exclusiva autoria e que assumo, portanto,
total responsabilidade por seu conteúdo.

Declaro que tenho conhecimento da legislação de Direito Autoral, bem como da
obrigatoriedade da autenticidade desta produção científica. Autorizo sua divulgação e
publicação, sujeitando-me ao ônus advindo de inverdades ou plágio e uso inadequado de
trabalhos de outros autores. Nestes termos, declaro-me ciente que responderei administrativa,
civil e penalmente nos termos da Lei 9.610, de 19 de fevereiro de 1998, que altera e consolida
a legislação sobre direitos autorais e dá outras providências.

Pelo presente instrumento autorizo o Centro Universitário de Goiás, Uni-
ANHANGUERA a disponibilizar o texto integral deste trabalho tanto na biblioteca, quanto
em publicações impressas, eletrônicas/digitais e pela internet. Declaro ainda, que a presente
produção é de minha autoria, responsabilizo-me, portanto, pela originalidade e pela revisão
do texto, concedendo ao Uni-ANHANGUERA plenos direitos para escolha do editor, meios
de publicação, meios de reprodução, meios de divulgação, tiragem, formato, enfim, tudo o
que for necessário para que a publicação seja efetivada.

Goiânia 15 de março de 20 19

Witor Antônio Alves Vieira

(Nome e assinatura do aluno/autor)

Figura 17. Modelo de declaração e autorização para publicação do trabalho a ser assinada e digitalizada e incluída na Monografia ou Artigo Científico.