



ANÁLISE DAS OPÇÕES TRIBUTÁRIAS DE EMPRESA QUE ATUA NO RAMO DE VESTUÁRIO NO NOROESTE DO ESTADO DO PARANÁ

Aluno Graduação/Undergraduate Student Susan Yukari Matubara, Mestre/MSc. Filipe da Silva Santos

Universidade Estadual de Maringá (UEM), Cianorte, Paraná, Brazil

Resumo/Abstract

O objetivo deste artigo tecnológico é de realizar um planejamento tributário para verificar se a empresa do ramo de vestuário estudada está enquadrada no regime de tributação menos oneroso para a entidade. Para tanto, foram utilizados os dados de uma indústria de confecção, situada no Noroeste do Estado do Paraná, analisando a Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais (DEFIS), o Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório (PGDAS-D), o Balanço Patrimonial e a Demonstração de Resultado do Exercício, referente aos períodos de 2019 e 2020. Tais dados foram tabulados com o intuito de estabelecer diferentes cenários de tributação que foram analisados pelos regimes tributários do Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real. Traçar cenários diferentes de tributação, pode ser fator de vantagem competitiva, haja vista, o impacto causado pela pandemia Covid-19, a economia que um planejamento tributário pode resultar mostra-se cada vez mais relevante. Assim, este trabalho se destaca por gerar informações distintas que envolvem cenários futuros em que há expectativa de crescimento da entidade, para fornecer uma visão das possibilidades de carga tributária para a empresa estudada e auxiliar na tomada de decisão do empresário quanto a escolha do regime tributário que melhor se adequa a sua atividade empresarial. No contexto investigado, ao comparar os resultados obtidos dos cenários analisados, o regime Lucro Real é o que apresenta menor carga tributária em geral, seguido do Simples Nacional e por fim o Lucro Presumido.

Modalidade/Type

Iniciação Científica / Undergraduate Paper

Área Temática/Research Area

Auditoria e Tributos (AT) / Auditing and Tax



ANÁLISE DAS OPÇÕES TRIBUTÁRIAS DE EMPRESA QUE ATUA NO RAMO DE VESTUÁRIO NO NOROESTE DO ESTADO DO PARANÁ

RESUMO

O objetivo deste artigo tecnológico é de realizar um planejamento tributário para verificar se a empresa do ramo de vestuário estudada está enquadrada no regime de tributação menos oneroso para a entidade. Para tanto, foram utilizados os dados de uma indústria de confecção, situada no Noroeste do Estado do Paraná, analisando a Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais (DEFIS), o Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório (PGDAS-D), o Balanço Patrimonial e a Demonstração de Resultado do Exercício, referente aos períodos de 2019 e 2020. Tais dados foram tabulados com o intuito de estabelecer diferentes cenários de tributação que foram analisados pelos regimes tributários do Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real. Traçar cenários diferentes de tributação, pode ser fator de vantagem competitiva, haja vista, o impacto causado pela pandemia Covid-19, a economia que um planejamento tributário pode resultar mostra-se cada vez mais relevante. Assim, este trabalho se destaca por gerar informações distintas que envolvem cenários futuros em que há expectativa de crescimento da entidade, para fornecer uma visão das possibilidades de carga tributária para a empresa estudada e auxiliar na tomada de decisão do empresário quanto a escolha do regime tributário que melhor se adequa a sua atividade empresarial. No contexto investigado, ao comparar os resultados obtidos dos cenários analisados, o regime Lucro Real é o que apresenta menor carga tributária em geral, seguido do Simples Nacional e por fim o Lucro Presumido.

Palavras-chave: Planejamento tributário; Simples Nacional; Lucro Presumido; Lucro Real; Indústria de vestuário.

1 INTRODUÇÃO

O mercado nacional e internacional encontra-se cada vez mais competitivo e complexo, exigindo que as empresas saibam se adaptar às diversas mudanças fiscais, econômicas, sociais e ambientais que passam a ser exigidas pela sociedade (Cassone, 2018; Crepaldi, 2019; Pêgas, 2017; Chaves, 2017). No Brasil, um dos instrumentos empresariais utilizados no momento de criar uma estratégia competitiva para a sobrevivência no mercado é o planejamento tributário, em que os empresários buscam formas lícitas (elisão fiscal) de ter uma carga tributária menor (Lima & Duarte, 2007).

Segundo Silveira (2009), a tributação pode ser tratada como um custo de transação, onde pode influenciar a decisão de estabelecer uma empresa formal caso seja mais onerosa comparada à atuação de uma empresa informal. A eficiência da empresa numa visão tributária seria maximizada com uma prévia identificação da opção lícita menos onerosa para atingir os objetivos da entidade (Crepaldi, 2019).



O sistema tributário Brasileiro possui grande complexidade, sobre o qual ressalta ser necessário observar as constantes mudanças legislativas e da jurisprudência (Cassone, 2018). Para Crepaldi (2019), com o governo pressionando cada vez mais a cobrança de dívidas fiscais, o planejamento tributário pode ser uma solução efetiva para os empresários evitarem futuras consequências oriundas do endividamento tributário, além de obterem resultados operacionais otimizados e uma economicidade de recursos, quer sejam financeiros, operacionais, temporais ou estratégicos.

Tal economia mostra-se cada vez mais relevante no cenário atual (Crepaldi, 2019). Dentre os diversos ramos empresariais, o setor da indústria do vestuário foi um dos diversos impactados pela pandemia da Covid-19. Mendes Junior (2021) analisa um período de recessão da indústria da confecção iniciado em março do ano 2020, posteriormente desacelerando a partir de dezembro do mesmo ano. A Pesquisa Industrial Mensal divulgada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) (2021) mostra resultados de “regularidade de crescimento na produção industrial nos últimos meses” de 2020, onde a indústria de confecção de artigos do vestuário e acessórios apresentou crescimento na produção de 11,5%, comparando o mês de dezembro a novembro (IBGE, 2021).

Desse modo, considerando os regimes tributários nos quais uma pessoa jurídica pode se enquadrar, estabelece o problema desta pesquisa, na qual busca-se entender qual o melhor regime de tributação para que uma empresa do ramo de vestuário tenha a menor carga tributária possível? Sendo assim, o objetivo deste trabalho é realizar um planejamento tributário para verificar se a empresa do ramo de vestuário estudada está enquadrada no regime de tributação menos oneroso para a entidade.

Será objeto de análise uma empresa que possui matriz localizada na cidade de Terra Boa, estado do Paraná, com filiais localizadas nos estados Paraná, São Paulo e Santa Catarina, que atualmente é optante pelo regime Simples Nacional desde o ano de 2017. Para realização do planejamento tributário neste estudo, serão analisadas as demonstrações contábeis e documentos fornecidos pela empresa referentes aos anos 2019 e 2020 para calcular e traçar cenários em outros regimes tributários (Lucro Presumido e Lucro Real).

A iniciativa para este estudo se justifica pela importância que um planejamento tributário realizado adequadamente pode ter para uma empresa, quer seja pela complexidade tributária do país e, especialmente, no contexto atual da pandemia da Covid-19, em que fazer otimização de rotinas empresariais pode se tornar vantagem competitiva e futuramente levará a empresa à frente dos concorrentes de mercado. O estudo pretende fornecer uma visão das possibilidades de carga tributária para a entidade estudada, haja vista que a empresa estudada trabalha com uma meta de crescimento estipulada em 30% e assim auxiliar na tomada de decisão do empresário quanto a escolha do regime tributário que melhor se adequa a sua atividade empresarial, a fim de gerar uma informação assertiva.

Este estudo contribui para a compreensão dos gestores do diferencial que o planejamento tributário pode ser para os resultados operacionais das empresas. Além disso, atualiza o acervo de pesquisas sobre a contabilidade tributária, especialmente referente às empresas do ramo de vestuário.



2 REFERENCIAL TEÓRICO

O Sistema Tributário Nacional (STN) Brasileiro é considerado de grande complexidade, levando em consideração a quantidade de tributos existentes, cada qual com suas leis próprias, bem como pelas constantes alterações nas legislações que regram esses tributos, dificultando o entendimento sobre essa temática e onerando as atividades empresariais (CREPALDI, 2019). Cassone (2018) classifica o STN como rígido, uno e complexo.

Rígido, por todos os tributos serem atribuídos diretamente à União, Estados e Municípios para que cada qual seja instituído e exigido dos contribuintes que se aplicam pela pessoa política atribuída (Pegas, 2017). Uno, por se inserir de forma unificada num sistema jurídico que apesar de possuir ramos variados, por fim sempre possuem como base a Constituição Federal (CF) (Chaves, 2017). E, por fim complexo, por exigir frequente estudo e compreensão do grande número de princípios, regras e normas de caráter geral e específico para aplicação a cada fato na realidade (Cassone, 2018; Crepaldi, 2019; Pêgas, 2017; Chaves, 2017).

O Capítulo I da CF trata do STN, abrangendo assuntos sobre os princípios constitucionais tributários, as imunidades tributárias, a discriminação de competências, e a atribuição de tributos e divisão de receitas tributárias a cada pessoa política, que são as normas constitucionais de Direito Tributário (Crepaldi, 2019). Em relação à hierarquia da legislação para compreensão do STN, abaixo da CF consta também, em ordem de hierarquia descendente, o Código Tributário Nacional (CTN) que estabelece a forma com que máquina pública possui como fonte de receita, dado aos tributos, impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais gerais (Cassone, 2018).

O enfoque deste trabalho não é conceituar sobre as fontes de receita com que o Estado possui para bancar suas operações. Mas sim, traçar cenários para uma empresa de confecção tomar uma decisão mais assertiva quanto aos pagamentos dessas obrigações que as empresas estão expostas. Considerando a grande diversidade de tributos e a complexidade das normas que os regulam, surge o planejamento tributário como importante ferramenta para o bom funcionamento das empresas (Crepaldi, 2019; Pegas, 2017; Chaves, 2017).

2.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Para Crepaldi (2019), planejamento tributário consiste em uma série de procedimentos necessários a todos os contribuintes, com o propósito de elaborar e planejar planos e programas que atendem à legislação tributária, a fim de reduzir custos da empresa, inclusive tributários. A tributação é entendida como um custo de transação que é considerado pelo agente de mercado para que sejam feitas escolhas no momento da formalização de um negócio jurídico (Silveira, 2009).

Cavalcante (2016) define planejamento tributário como espécie de planejamento ou gestão empresarial preventiva que antevê atos e fatos devedores que vão determinar o custo tributário, com o objetivo de propor formas de economia e otimização de recursos. Chaves (2017) define planejamento tributário como um direito garantido na CF, em que o contribuinte analisa as alternativas com menor onerosidade mediante sua realidade.

A redução de carga tributária da empresa está relacionada aos termos elisão fiscal e evasão fiscal. De um lado, podemos entender a elisão fiscal como um procedimento autorizado pela lei em que o contribuinte, de forma honesta e lícita, evita uma hipótese tributária desfavorável que permite reduzir o impacto tributário nos seus gastos (Crepaldi, 2019). Por outro lado, a evasão fiscal procura evitar o pagamento de tributos por meios ilícitos, violando

diretamente a lei fiscal ou o regulamento fiscal, escondendo ou acobertando fatos geradores já ocorridos (Crepaldi, 2019; Cavalcante, 2016).

Nesta vertente de elisão e evasão fiscal, realizar um planejamento tributário se mostra relevante, haja vista o estudo das opções tributárias que podem ser selecionadas com o intuito de escolher a opção mais viável para a organização, do ponto de vista financeiro, legal, ético e de controle (Marcio, 2019).

2.2 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS

De acordo com a legislação tributária Brasileira, as pessoas jurídicas podem ser tributadas por uma das modalidades de apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social pelo Lucro Líquido (CSLL), seja por escolha do contribuinte ou por determinação legal (Paulsen, 2019). A decisão de qual regime tributário é mais adequado para a empresa é um dos motivos para a realização do planejamento tributário e para esse referencial teórico serão investigados o lucro real, o lucro presumido e o Simples Nacional.

O regime de tributação do lucro real tem como base o lucro contábil, ajustado conforme as adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal, segundo o artigo 258 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/18) (Brasil, 2018). Qualquer pessoa jurídica pode optar pelo regime do lucro real, porém existem casos de obrigatoriedade definidos no RIR/18: sendo de receita total maior que setenta e oito milhões de reais ou proporcional ao número de meses do período quando inferior a doze meses; Cujas atividades empresariais estão vinculadas as instituições financeiras (bancos comerciais, de investimento, desenvolvimento, agências de fomento, caixas econômicas, sociedades de créditos, e outros que se assemelham); Empresas que possuem ganho de capital advindos do exterior; Que emitam ações para serem comercializadas em bolsa de valores estabelecidos no art. 16 da nº Lei 13.043, de 2014. (Brasil, 2018)

As leis nº 10.637 e 10.833 estabelecem as alíquotas de 1,65% para o Programa de Integração Social (PIS) e 7,6% para a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) para as pessoas jurídicas enquadradas no Lucro Real, sujeitas ao regime de não-cumulatividade, além de permitir o aproveitamento de créditos destes tributos de acordo com o estabelecido na legislação (Brasil, 2002; Brasil, 2003). O Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS) também é um tributo incluso no regime de não-cumulatividade no Lucro Real, de acordo com o regulamento do ICMS do Estado do Paraná (RICMS/PR) (Paraná, 2017).

As empresas optantes pelo Lucro Real também recolhem os encargos sociais referente a folha de pagamento dos seus empregados. As contribuições previdenciárias são divididas entre encargos dos empregadores e dos empregados. Já o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) é um encargo totalmente da empresa, criado com o objetivo de dar proteção ao trabalhador (Pêgas, 2017).

No tocante aos impostos sobre o lucro, quer sejam pelo IRPJ e CSLL, a tributação pelo lucro real pode ter periodicidade anual ou trimestral. No lucro real anual, a empresa pode levantar balanços ou balancetes mensalmente, recolhendo os tributos calculados a cada mês e ao fim do ano ter a possibilidade de reduzir ou suspender o valor a ser recolhido, de acordo com a diferença entre o valor do lucro real apurado e a base presumida anteriormente (Brasil, 2018). Ao fim do ano, a empresa ajusta o valor tributado ao resultado real. Já no lucro real trimestral, os impostos sobre o lucro contábil são calculados de acordo com o balanço apurado ao fim de cada trimestre civil (Brasil, 2018).

Neste caso, esta apuração não pode ser somada ao prejuízo fiscal de trimestres posteriores do mesmo ano-calendário. Além disso, o prejuízo fiscal trimestral pode ser deduzido em um limite de até 30% do lucro real de trimestres seguintes (Crepaldi, 2019). A alíquota sobre o lucro contábil apurado é de 9% para a CSLL e 15% para o IRPJ, onde há ainda adicional de IRPJ de 10% sobre a parcela mensal do lucro real contábil que exceder a R\$ 20.000,00 sendo cumulativa para as apurações trimestrais (R\$ 60.000,00) ou anuais (R\$ 240.000,00) para mensuração e determinação do valor a ser recolhido de IRPJ (Brasil, 2018).

Importante comentar que para determinação da base de cálculo do IRPJ também deve-se levar em consideração as adições e exclusões permitidas pela legislação Brasileira para ajuste nesta base, chegando assim, na base de lucro tributável. Esse ajuste é realizado pelo Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR). O LALUR é uma obrigação acessória que deve ser entregue em meio digital (e-Lalur) pela pessoa jurídica tributada com base no lucro real, de acordo com o art. 310 da IN nº 1.700 (Brasil, 2017).

Neste livro de apuração o contribuinte deve apresentar a parte A e a parte B (Paulsen, 2020). No tocante a escrituração da parte A, deve conter as informações da demonstração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, identificando o lucro líquido do período de apuração, registros de ajuste do lucro líquido de acordo com as tabelas de adições e exclusões do lucro líquido presentes nos anexos I e II da IN nº 1.700, resultando no lucro real e resultado ajustado (Brasil, 2017).

Complementando a escrituração deste livro de apuração, tem-se a parte B que mantém a escrituração dos registros de controle de prejuízos fiscais e base de cálculo negativas da CSLL, a serem compensados em períodos subsequentes, além dos demais valores que devam influenciar a determinação do lucro real ou resultado ajustado de períodos futuros, que não constem na escrituração comercial (Brasil, 2017). Caso a pessoa jurídica possua prejuízo fiscal acumulado escriturado na parte B do e-Lalur, poderá ser compensado com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas no RIR/18, em um limite máximo de até 30% do lucro líquido ajustado (Brasil, 2018).

Quanto ao regime tributário do lucro presumido é definido por Crepaldi (2019) como uma “forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano-calendário, à apuração do lucro real”. Como regra geral, apresenta-se o lucro presumido como a melhor opção para empresas bem lucrativas, e quando a empresa possui uma margem de lucro menor, a tendência é que o lucro real seja a melhor opção (Brasil, 2018).

Apesar de ser um regime considerado mais simples e exigir menos documentação que uma tributação no lucro real, o lucro presumido também possui suas desvantagens, não sendo interessante para uma empresa que apresenta prejuízo nos períodos, que poderiam ser compensados no lucro real (Crepaldi, 2019). A opção pelo regime também possui a limitação de faturamento, em que só pode optar pelo lucro presumido a “pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais)” (Brasil, 2018).

Os artigos 587 a 601 do RIR/18 tratam do regime lucro presumido, que possui como base de cálculo “a receita bruta definida pelo art. 208, auferida no período de apuração, deduzida das devoluções e das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos” (BRASIL, 2018). A periodicidade da apuração do IRPJ e da CSLL neste regime é trimestral, de acordo com os encerramentos dos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

Sobre a receita bruta, aplica-se percentuais de presunção tratados nos artigos 15 e 20 da Lei nº 9.249 para a apuração do IRPJ e da CSLL, como mostrado no Quadro 01:



Quadro 01: Percentuais de presunção de IRPJ e CSLL

Atividade	Percentuais de presunção	
	IRPJ	CSLL
Revenda de combustível para consumo	1,6	12,0
Atividades industriais e comerciais em geral	8,0	12,0
Atividades de serviços em geral	16,0 ou 32,0	32,0

Fonte: Adaptado de Brasil (1995).

Além disso, acrescenta-se à base de cálculo demais receitas e ganhos de capital e outros acréscimos, conforme artigo 39 da IN nº 1.700 (Brasil, 2017). Enquanto o regime de não-cumulatividade do ICMS permanece o mesmo em comparação ao regime lucro real, as empresas optantes pelo lucro presumido se enquadram no regime de cumulatividade de PIS e COFINS, com as alíquotas de 0,65% e 3% para respectivamente, sobre a receita tributável, porém sem o direito de aproveitar créditos dos tributos, conforme IN nº 1.911 (Brasil, 2019). Os encargos sociais sobre a folha de pagamento recebem o mesmo tratamento do Lucro Real.

Por fim, o regime tributário do Simples Nacional é uma forma de tributação prevista na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Alexandre (2015) define o Simples Nacional como “um regime jurídico simplificado e favorecido, tendente a reduzir a burocracia e a carga tributária a que estão submetidas as microempresas e empresas de pequeno porte do país”. Segundo Paulsen (2020), consiste num regime adequado às micro e pequenas empresas, de caráter permanente e unificado quanto a questão dos impostos a serem pagos.

A adesão à modalidade é facultativa e é permitida para as microempresas e empresas de pequeno porte com receita bruta anual de até R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais) sendo que sua opção, deve ser feita até o último dia útil de janeiro e é irretratável durante todo o ano-calendário (Brasil, 2006). Além do limite máximo de receita bruta anual para o enquadramento no regime, a Lei Complementar nº 123 também apresenta um sublimite de receita no valor de R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) para efeito de recolhimento do ICMS e ISS no Simples Nacional, no estado do Paraná (Paraná, 2015).

Caso a empresa ultrapasse tal sublimite, estará automaticamente impedida de recolher os dois tributos na guia de recolhimento do Simples Nacional, “a partir do mês subsequente àquele em que tiver ocorrido o excesso, relativamente aos seus estabelecimentos localizados na unidade da Federação que os houver adotado” (Brasil, 2006). Assim, a alíquota efetiva é o resultado da equação sobre a Receita Bruta Total dos últimos 12 meses (RBT12) multiplicado pela alíquota na qual essa RBT12 se enquadra segundo a Tabela do Simples Nacional (quadro 01) e deduzindo a parcela estipulada pela Receita Federal do Brasil. Para simplificação deste cálculo, segue a equação:

$$\text{Simples Nacional} = \frac{(\text{RBT12} \times \text{Aliq} - \text{PD})}{\text{RBT12}}$$

A Lei Complementar nº 123 apresenta cinco diferentes anexos para cada ramo de atividade empresarial: comércio, indústria e prestação de serviços. O Quadro 02 mostra as alíquotas e valores a deduzir correspondentes a cada faixa do Simples Nacional para o ramo da indústria, no qual a empresa se enquadra de acordo com seu RBT12 e atividade econômica. Os quatro demais anexos não serão apresentados neste trabalho por não se aplicarem à empresa objeto de estudo.

Quadro 02: Alíquotas do Simples Nacional - Indústria

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

Fonte: Brasil (2006).

Após calculada a alíquota efetiva, esta será aplicada sobre o valor da receita bruta auferida no mês de apuração. O valor do Simples Nacional a ser recolhido é então segregado entre os sete tributos inclusos nele, de acordo com os quadros de percentuais de partilha apresentados na Lei Complementar nº 123. O Quadro 03 mostra a partilha dos tributos no Simples Nacional para as empresas do ramo da indústria, que é o foco deste trabalho.

Quadro 03: Partilha do Simples Nacional - Indústria

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos						
	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/Pasep	CPP	IPI	ICMS
1ª Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
2ª Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
3ª Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
4ª Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
5ª Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
6ª Faixa	8,50%	7,50%	20,96%	4,54%	23,50%	35,00%	-

Fonte: Brasil (2006).

Importante comentar que na diluição dos valores recolhidos a título do Simples Nacional, o ICMS é de competência dos Estados e do Distrito Federal (Brasil, 1988). Segundo Sabbag (2020), é imposto plurifásico, real e proporcional, pois incide sobre o valor agregado, tem como base de cálculo o bem e não comporta alíquotas progressivas. Para as empresas enquadradas no regime Simples Nacional, o ICMS encontra-se incluso no documento único de recolhimento mensal, conforme o art. 13 da Lei Complementar nº 123.

Porém, o § 1º, inciso XIII, alínea ‘g’ da mesma LC, não inclui o ICMS devido “nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal” (Brasil, 2006). Tal ICMS a ser recolhido em operações interestaduais é regulado no estado do Paraná pelo RICMS/PR, em que é exigido o “pagamento antecipado do ICMS correspondente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual, relativamente a operações que tenham origem em outra unidade federada” sujeitas à alíquota de 4% (quatro por cento), referente aos produtos importados, com exceção dos itens sujeitos ao regime da substituição tributária.

O recolhimento do imposto por contribuintes optantes pelo Simples Nacional pode ser realizado até o terceiro dia do segundo mês subsequente ao da entrada da mercadoria no Estado, devendo ser apresentada a obrigação acessória Declaração de Substituição Tributária, Diferencial de Alíquota e Antecipação (DeSTDA) para declarar o imposto apurado (Paraná, 2017). Com o objetivo de igualar a carga tributária exigida em vendas internas, a regra geral é que o imposto a ser recolhido corresponde a um percentual de 8%, ou seja, a diferença de 4% da aquisição interestadual para a alíquota interna de 12%, já considerando o diferimento de 33,33% nas saídas internas entre contribuintes (Paraná, 2015).



3 METODOLOGIA

O empreendimento que será objeto de análise para a elaboração deste artigo tecnológico é uma empresa que atua no ramo de atividade de indústria e comércio de confecção e vendas de peças do vestuário, que além de sua matriz localizada na região noroeste do estado do Paraná, conta também com filiais: três situadas no Estado do Paraná, duas em São Paulo e uma em Santa Catarina.

Atualmente, a empresa é optante pelo regime tributário do Simples Nacional, por acreditar que se beneficia com essa escolha, quanto a economicidade de pagamento de tributos, simplificação de controles internos e entrega de uma quantidade menor de obrigações acessórias ao fisco. Porém, a mesma está atuando com uma meta estipulada de crescimento anual em 30% e ainda assim, acredita que o Simples Nacional seria o regime mais vantajoso.

Quanto aos números da organização, ela possui um Faturamento Bruto Acumulado dos últimos 12 meses (RBT12) de R\$ 1.697.000,64, enquanto ao final dos anos 2019 e 2020 o RBT12 encontrava-se em R\$ 1.996.583,81 e R\$ 1.228.983,91 respectivamente. Esses dados, enquadra a empresa a ser tributada pela 4ª faixa do intervalo do Anexo II do regime do Simples Nacional, por ela obter receita de vendas exclusivamente de seus produtos fabricados. O volume de compras, segundo informações advindas da contabilidade, de insumos para industrialização dos produtos fabricados foi de R\$ 989.888,18 em 2019 e R\$ 507.312,98 em 2020, em que as aquisições são efetuadas na matriz da empresa, onde ocorre o processo de fabricação das peças de vestuário.

Os períodos que serão analisados foram os anos de 2019 e 2020, a fim de gerar uma informação assertiva ao comparar o fluxo normal de atividades ocorridas em 2019, com o período de crise de pandemia da Covid-19 iniciada em 2020. Em conversa prévia com o empreendedor, há a expectativa de crescimento da empresa em cerca de 30% para o ano de 2022, e considerou importante dar enfoque maior à análise da tributação visando a continuidade das operações da entidade.

A empresa atualmente conta com 43 funcionários, e previamente nos anos de 2019 e 2020 empregava 29 e 19 pessoas ao final de cada período, respectivamente. O valor da folha de pagamento no período de 2019 foi um total de R\$ 487.429,24, enquanto em 2020 foi de R\$ 255.984,86 no acumulado de 12 meses de cada ano. Para a coleta de dados houve a colaboração do escritório de contabilidade responsável pela elaboração de relatórios financeiros e demonstrações contábeis, que vão ser utilizados para a análise da carga tributária, após prévia autorização, por escrito, do administrador da entidade.

Os dados da empresa requisitados foram a Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais (DEFIS), o Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório (PGDAS-D), o Balanço Patrimonial e a Demonstração de Resultado do Exercício, referente aos períodos de 2019 e 2020. Para determinar a menor carga tributária possível para a empresa, os dados coletados referentes a 2019 e 2020 foram tabulados, a fim de obter uma visão geral das receitas e despesas da organização.

Desta forma, foi possível criar diferentes cenários de tributação para a entidade para cada regime tributário que será analisado, para concluir se o melhor regime para a empresa continua sendo o atual (Simples Nacional), ou se seria mais vantajoso realizar uma migração para os regimes normais: lucro real ou lucro presumido, gerando a informação atual e traçando cenários futuros considerando a estimativa de crescimento da entidade. Vale lembrar que, para estimarmos esses cenários futuros, utilizamos a metodologia de congelamento de variáveis (receita, custos e despesas incorridos) referente um período futuro que pretende ser analisado para então poder gerar essa informação para tomada de decisão da empresa.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este capítulo apresenta os resultados obtidos da pesquisa, a fim de levantar evidências para trazer embasamento teórico prático e responder à questão de pesquisa que norteia este estudo, a saber: qual o melhor regime de tributação para que uma empresa do ramo de vestuário tenha a menor carga tributária possível?

A fim de poder traçar cenários e conhecer os impactos que podem surgir no contexto analisado, para o planejamento tributário referente ao período futuro de 2022 serão utilizados os dados referentes ao ano de 2019 (faturamento, custos e despesas incorridos), considerando um aumento de 30% dessas variáveis, conforme explanado na metodologia deste estudo. Assim, a Tabela 01 mostra o faturamento consolidado da empresa para os três anos que terão cenários analisados.

Tabela 01: Faturamento consolidado (em R\$)

Mês/Ano	2019	2020	2022
Janeiro	198.676,62	169.644,66	258.279,61
Fevereiro	123.411,53	95.919,94	160.434,99
Março	164.811,44	119.527,96	214.254,87
Abril	148.538,72	496,59	193.100,34
Maió	119.838,23	17.113,59	155.789,70
Junho	80.230,44	32.575,87	104.299,57
Julho	67.774,25	67.171,04	88.106,53
Agosto	116.973,60	62.196,10	152.065,68
Setembro	169.668,61	147.071,86	220.569,19
Outubro	151.618,98	188.369,00	197.104,67
Novembro	396.867,19	193.765,19	515.927,35
Dezembro	258.174,20	135.132,11	335.626,46
TOTAL	1.996.583,81	1.228.983,91	2.595.558,95

Fonte: Dados da Pesquisa (2022).

Em seguida, é preciso determinar o custo dos produtos vendidos (CPV). Esta informação se mostra relevante na apuração do lucro contábil para o regime Lucro Real. Como a empresa não possuía dados de controle de estoque e almoxarifado, utilizou-se os dados providos pela contabilidade, sendo calculado o valor do estoque final dos produtos, somado ao material aplicado, mão de obra direta e custos gerais do produto, e depois subtraindo o estoque inicial do período.

Tais informações estavam apenas disponíveis em totais anuais no momento do encerramento do período, e para definir o custo dos produtos vendidos em períodos trimestrais, foi realizado um rateio do custo total anual na proporção do faturamento de cada trimestre em

relação ao faturamento total anual. Assim, a Tabela 02 mostra o custo dos produtos vendidos em períodos trimestrais.

Tabela 02: Custo dos produtos vendidos (em R\$)

Trimestre/Ano	2019	2020	2022
1º	202.131,23	129.851,22	262.770,60
2º	144.720,68	16.922,48	188.136,89
3º	147.132,25	93.213,80	191.271,93
4º	334.876,54	174.419,52	435.339,51
TOTAL	828.860,71	414.407,03	1.077.518,92

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

De acordo com os cálculos, temos que nos anos 2019 e 2022, o custo dos produtos vendidos consiste em aproximadamente 41,51% do faturamento do ano correspondente, enquanto em 2020 compõe cerca de 33,72% do faturamento do período. Em seguida, foram elaborados os cenários para cada ano com três opções de regimes tributários: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional que serão abordados nas seções posteriores a esta.

4.1 Carga Tributária no Lucro Real Trimestral

A Tabela 03 apresenta a carga tributária da empresa nos três cenários analisados, seguindo a opção tributária do Lucro Real trimestral.

Tabela 03: Carga tributária no Lucro Real trimestral (em R\$)

Tributo a recolher	2019	2020	2022
PIS	353,89	3.568,32	460,06
COFINS	1.740,68	16.497,65	2.262,88
IRPJ	0,00	758,82	0,00
CSLL	0,00	455,29	0,00
ICMS	100.895,07	71.431,74	131.163,59
INSS/CPP	137.534,59	48.513,99	178.794,96
FGTS	38.204,05	13.476,11	49.665,27
Total	278.728,27	154.701,93	362.346,75

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

A apuração dos tributos PIS e COFINS no regime não-cumulativo utilizou as alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente, confrontando os créditos com os débitos dos tributos. Os créditos a recuperar foram apurados a partir de compras de insumos, despesas com depreciação e gastos com energia elétrica e aluguel pagos a pessoa jurídica, valores que compõem a base de



cálculo de créditos a descontar de PIS e COFINS no regime de apuração não-cumulativo, de acordo com a IN nº 1.911 (BRASIL, 2019).

Já os débitos foram calculados por meio das vendas de produtos no período. Também é considerada a exclusão do tributo ICMS para a base de cálculo dos débitos de PIS e COFINS, permitida a partir de 15 de março de 2017 de acordo com o Parecer SEI nº 7.698/2021/ME (BRASIL, 2021). Além disso, foram apurados débitos de PIS e COFINS sobre as receitas financeiras dos períodos analisados, sobre as alíquotas diferenciadas de 0,65% e 4%, respectivamente.

O ICMS foi apurado de acordo com as alíquotas referentes a operações internas e interestaduais para o aproveitamento de crédito sobre compras e energia elétrica aplicada no processo produtivo, e débitos do tributo sobre as vendas, todas estas realizadas para contribuintes do ICMS que posteriormente destinarão os produtos para revenda. Os encargos referentes a folha de pagamento foram apurados com a alíquota de 8% para FGTS e um total de 28,8% para a Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) sobre o valor da folha de pagamento dos funcionários, devido a empresa ter atividade econômica com alíquota do Risco de Acidente de Trabalho (RAT) de 3%.

Por fim, os tributos apurados pelo lucro trimestral são tributados sobre as alíquotas de 15% para o IRPJ mais um adicional de 10% caso o lucro tributável do trimestre ultrapasse R\$ 60.000,00 trimestral, ou R\$ 20.000,00 mensal ou R\$ 240.000,00 anual, e 9% de CSLL. O lucro fiscal ou tributável foi apurado após ajustar o resultado contábil dos períodos analisados com as adições, exclusões e compensações de acordo com os anexos I e II da IN nº 1.700, em que tais ajustes deverão constar na Parte A do Lalur (BRASIL, 2017). Nos cenários de três anos estudados, a empresa apresentou lucro tributável em apenas um trimestre, apurando prejuízo em todos os demais que gerou um saldo de prejuízo fiscal a ser compensado em períodos futuros, conforme evidenciado pela Tabela 05.

Tabela 05: Saldos de prejuízo fiscal acumulado no Lucro Real trimestral (em R\$)

Prejuízo fiscal acumulado inicial	0,00
(+) Prejuízo fiscal 1º trimestre/2019	154.472,67
Saldo 1º trimestre/2019	154.472,67
(+) Prejuízo fiscal 2º trimestre/2019	199.125,66
Saldo 2º trimestre/2019	353.598,33
(+) Prejuízo fiscal 3º trimestre/2019	185.881,49
Saldo 3º trimestre/2019	539.479,82
(+) Prejuízo fiscal 4º trimestre/2019	56.241,76
Saldo 4º trimestre/2019	595.721,58
(+) Prejuízo fiscal 1º trimestre/2020	108.601,67
Saldo 1º trimestre/2020	704.323,25
(+) Prejuízo fiscal 2º trimestre/2020	24.700,27

Saldo 2º trimestre/2020	729.023,52
(-) Compensação	-2.168,06
Saldo 3º trimestre/2020	726.855,46
(+) Prejuízo fiscal 4º trimestre/2020	50.211,67
Saldo 4º trimestre/2020	777.067,13
(+) Prejuízo fiscal 1º trimestre/2022	200.814,47
Saldo 1º trimestre/2022	977.881,59
(+) Prejuízo fiscal 2º trimestre/2022	258.863,36
Saldo 2º trimestre/2022	1.236.744,95
(+) Prejuízo fiscal 3º trimestre/2022	241.645,94
Saldo 3º trimestre/2022	1.478.390,89
(+) Prejuízo fiscal 4º trimestre/2022	73.114,29
Saldo 4º trimestre/2022	1.551.505,18

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

A Tabela 05 mostra o saldo acumulado dos prejuízos fiscais calculados ao longo dos períodos analisados, valores que são controlados na parte B do Lalur. Este saldo poderá ser utilizado em períodos futuros no momento da apuração dos tributos IRPJ e CSLL, como compensação no percentual de até 30% do lucro tributável apurado no período, diminuindo o valor a recolher dos tributos trimestrais sobre o lucro e aumentando os resultados da empresa.

4.1.1 Carga Tributária no Lucro Real Anual

Com base em uma apuração periódica anual, realizando balancetes de suspensão ou redução ao longo dos meses e recolhimento dos tributos sobre o lucro por estimativa mensal conforme orientações presentes no RIR/18 (BRASIL, 2018). Assim, a Tabela 06 apresenta a carga tributária dos cenários analisados segundo a ótica do Lucro Real anual.

Tabela 06: Carga tributária no Lucro Real anual (em R\$)

Tributo a recolher	2019	2020	2022
PIS	353,89	3.568,32	460,06
COFINS	1.740,68	16.497,65	2.262,88
IRPJ	0,00	0,00	0,00
CSLL	0,00	0,00	0,00
ICMS	100.895,07	71.431,74	131.163,59

INSS/CPP	137.534,59	48.513,99	178.794,96
FGTS	38.204,05	13.476,11	49.665,27
Total	278.728,27	153.487,82	362.346,75

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Comparando as cargas apuradas dos regimes trimestral e anual, temos que há diferença no ano 2020, onde a empresa apresentou lucros ajustados no segundo trimestre e por isso apresentou tributos sobre o lucro a recolher no Lucro Real trimestral. Por outro lado, tal lucro apresentado no trimestre ainda não gerou os mesmos tributos a recolher na apuração anual, devido à entidade ter apresentado prejuízos maiores nos demais trimestres do ano. Por fim, a Tabela 07 apresenta o saldo acumulado dos prejuízos fiscais no Lucro Real anual, a serem controlados por meio da parte B do Lalur.

Tabela 07: Saldos de prejuízo fiscal acumulado no Lucro Real anual (em R\$)

Prejuízo fiscal acumulado inicial	0,00
(+) Prejuízo fiscal 2019	595.721,58
Saldo 31/12/2019	595.721,58
(+) Prejuízo fiscal 2020	176.286,75
Saldo 31/12/2020	772.008,32
(+) Prejuízo fiscal 2022	774.438,05
Saldo 31/12/2022	1.546.446,37

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Para posteriores comparações com os demais regimes tributários, será apenas utilizada a carga tributária do Lucro Real anual em vez do trimestral, por ser menos oneroso para a empresa.

4.2 Carga Tributária no Lucro Presumido

Para a apuração das informações acerca da carga tributária na opção tributária do Lucro Presumido, a legislação vigente determina o cenário do regime cumulativo para os tributos PIS e COFINS, e não-cumulativo para o ICMS, conforme IN nº 1.911 e regulamento do ICMS. A entidade apresentou uma carga tributária maior em comparação ao Lucro Real trimestral, como mostra a Tabela 08.

Tabela 08: Carga tributária no Lucro Presumido (em R\$)

Tributo a recolher	2019	2020	2022
PIS	11.420,46	7.029,79	14.846,60
COFINS	52.709,81	32.445,18	68.522,76

IRPJ	26.142,37	15.668,30	35.785,09
CSLL	22.552,85	13.825,32	29.318,71
ICMS	100.895,07	71.431,74	131.163,59
INSS/CPP	137.534,59	48.513,99	178.794,96
FGTS	38.204,05	13.476,11	49.665,27
Total	389.459,20	202.390,42	508.096,96

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Enquanto as apurações dos tributos relacionados a folha de pagamento e ao ICMS foram feitas sob a mesma forma que no regime do Lucro Real, as alíquotas dos tributos PIS e COFINS no regime cumulativo do Lucro Presumido são 0,65% e 3% respectivamente sobre o faturamento, assim não permitindo a recuperação de créditos sobre entradas, conforme legislação vigente.

O IRPJ e a CSLL são apurados de forma trimestral, com as alíquotas de 15% e 9% respectivamente, sobre um percentual de presunção de 12% sobre o faturamento do período, por se tratar de atividade industrial, somado às demais receitas auferidas que não sejam de vendas. Ainda há o adicional do IRPJ de 10% sobre o valor tributável que ultrapassar R\$ 60.000,00 no trimestre.

Como analisado no cenário do regime de tributação Lucro Real, a empresa apresentou prejuízo fiscal em quase todos os trimestres estudados, o que podemos relacionar a esse regime apresentar menor carga tributária que o Lucro Presumido. O Lucro Presumido é considerado mais simples e uma opção interessante para entidades que possuem grandes margens de lucro, o que não é o caso da empresa estudada neste trabalho.

4.3 Carga Tributária no Simples Nacional

A carga tributária de uma empresa enquadrada no regime do Simples Nacional consiste no Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS), o ICMS antecipado sobre aquisições interestaduais (DIFAL) e o FGTS sobre a folha de pagamento. A Tabela 09 mostra os tributos a recolher nos três cenários anuais.

Tabela 09: Carga tributária no Simples Nacional (em R\$)

Tributo a recolher	2019	2020	2022
Simples Nacional	224.432,99	114.665,14	265.462,57
ICMS antecipado	32.419,30	22.153,32	42.145,09
FGTS	38.204,05	13.476,11	49.665,27
Total	295.056,34	150.294,57	357.272,92

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Para o cálculo do Simples Nacional do cenário de janeiro de 2022, foi utilizado o RBT12 inicial de R\$ 1.697.000,64, que consiste na soma do faturamento da entidade dos últimos doze meses até o momento desta pesquisa. Como a empresa estudada possui a matriz e filiais em três

diferentes estados do Brasil (Paraná, São Paulo e Santa Catarina), a apuração da partilha do ICMS dentro do Simples Nacional foi feita levando em consideração o benefício de redução do ICMS para o faturamento auferido nas unidades localizadas no estado paranaense, conforme a tabela II do RICMS do Paraná.

O valor do FGTS foi calculado com a alíquota de 8% sobre a folha de pagamento. Já o ICMS antecipado incide sobre as aquisições interestaduais para industrialização em que o ICMS destacado na nota fiscal de compra tenha alíquota igual a 4%, sendo necessário recolher a diferença da alíquota interna em 8% sobre o valor da operação, no caso de empresas localizadas no estado do Paraná.

4.4 Comparação das Cargas Tributárias Analisadas

A Tabela 10 mostra um detalhamento dos tributos a recolher dos três cenários analisados previamente, comparados por ano.

Tabela 10: Carga tributária nos regimes analisados (em R\$)

Tributo a recolher	2019			2020			2022		
	Simples Nacional	Lucro Presumido	Lucro Real	Simples Nacional	Lucro Presumido	Lucro Real	Simples Nacional	Lucro Presumido	Lucro Real
PIS	-	11.420,46	353,89	-	7.029,79	3.568,32	-	14.846,60	460,06
COFINS	-	52.709,81	1.740,68	-	32.445,18	16.497,65	-	68.522,76	2.262,88
IRPJ	-	26.142,37	-	-	15.668,30	0,00	-	35.785,09	-
CSLL	-	22.552,85	-	-	13.825,32	0,00	-	29.318,71	-
ICMS / ICMS-A	32.419,30	100.895,07	100.895,07	22.153,32	71.431,74	71.431,74	42.145,09	131.163,59	131.163,59
INSS/CPP	-	137.534,59	137.534,59	-	48.513,99	48.513,99	-	178.794,96	178.794,96
FGTS	38.204,05	38.204,05	38.204,05	13.476,11	13.476,11	13.476,11	49.665,27	49.665,27	49.665,27
Simples Nacional	224.432,99	-	-	114.665,14	-	-	265.462,57	-	-
Total	295.056,34	389.459,20	278.728,27	150.294,57	202.390,42	153.487,82	357.272,92	508.096,96	362.346,75

Fonte: Dados da pesquisa (2022).

Ao longo dos períodos analisados, a carga tributária total do regime Lucro Presumido compõe 18,90% do valor do faturamento do período total, enquanto os regimes Simples Nacional e Lucro Real anual apresentaram cargas tributárias no percentual de 13,79% e 13,65% do faturamento, respectivamente.

Em seguida, a Tabela 11 consiste numa consolidação dos mesmos dados, com a soma total da carga tributária da empresa nos anos 2019, 2020 e 2022. É possível analisar que o regime do Lucro Presumido é o que apresenta a maior carga tributária ao longo dos três anos analisados. Ao comparar os regimes do Simples Nacional e Lucro Real anual, temos que o Lucro Real anual apresenta uma menor carga tributária no cenário de 2019, com o Simples Nacional sendo menos oneroso nos anos 2020 e 2022, mas com o total geral dos três anos indicando o Lucro Real anual como o regime com menor carga tributária.

Tabela 11: Carga tributária anual consolidada nos regimes analisados (em R\$)

Ano	Simples Nacional	Lucro Presumido	Lucro Real
2019	295.056,34	389.459,20	278.728,27
2020	150.294,57	202.390,42	153.487,82
2022	357.272,92	508.096,96	362.346,75
Total	802.623,84	1.099.946,59	794.562,84

Fonte: Dados da pesquisa (2022).



Enquanto o regime do Lucro Presumido não se mostra uma opção interessante devido a empresa apresentar prejuízos fiscais recorrentes ao longo dos períodos analisados, tais prejuízos favorecem o cenário do Lucro Real anual, onde a carga tributária de IRPJ e CSLL apresentou-se menor, por serem tributos sobre o lucro. Por fim, o regime do Simples Nacional é uma forma de tributação simplificada cujas alíquotas aumentam de acordo com a faixa de receita bruta no qual a empresa se enquadra no período, o que tende a reduzir a carga tributária desse regime. De acordo com o faturamento, a empresa se enquadra ao longo dos períodos estudados entre a 4ª e 5ª faixas de receita bruta, cujas alíquotas do tributo são ainda menores que a 6ª faixa, a última para enquadramento no regime.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A necessidade de um planejamento tributário adequado para uma empresa vem se mostrando ferramenta relevante ao longo dos anos para a sobrevivência das organizações. Nesta vertente, dado ao atual cenário econômico Brasileiro afetado pela pandemia da Covid-19 desde o início de 2020, a necessidade da realização de um planejamento tributário é ainda mais reforçada, onde as empresas precisam se planejar em diversos cenários, considerando a incerteza do futuro.

Entre os impactos causados pela pandemia, estão a demissão de funcionários das entidades, levando à diminuição de produção e conseqüentemente uma diminuição das vendas, fatores que afetam os resultados operacionais das empresas. Portanto, escolher um regime que oferece menor carga tributária e custos para uma empresa pode contribuir para uma vantagem competitiva em comparação aos concorrentes de mercado, pois permite que a entidade tenha maior margem de lucro ou até otimize seu preço de venda, tornando seus produtos mais atrativos financeiramente para o mercado.

Assim, esta pesquisa analisou três opções de regimes tributários (Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional), para uma empresa localizada no norte do Paraná, que atua no setor de indústria e comércio de Confecção, ao passo que foi comparada a carga tributária em três cenários diferentes: o ano de 2019, um período anterior à pandemia da Covid-19; o ano de 2020, com o início da pandemia e apresentando uma empresa impactada em suas operações, com menor volume de vendas e produção; e uma previsão do ano 2022, em que o administrador da entidade tem expectativas de crescimento de vendas, contratação de novos funcionários e aumento da produção, após as dificuldades enfrentadas nos dois anos anteriores. Com tal previsão para o ano de 2022, mostra-se a importância de um planejamento tributário para a empresa preparar-se competitivamente, optando pela menor carga tributária por meio da elisão fiscal.

Ao comparar os resultados obtidos dos cenários analisados, temos que o regime Lucro Real anual é o que apresenta menor carga tributária em geral, compondo um total de 13,65% da receita bruta da entidade ao longo dos três anos estudados. Em seguida, temos o regime Simples Nacional com uma porcentagem de 13,79% da receita bruta, e por último o Lucro Presumido com 18,90%.

Podemos notar que a diferença de carga tributária entre os regimes Lucro Real anual e Simples Nacional é de cerca de apenas 0,14% da receita bruta total, em que a recuperação de créditos de tributos sobre a compra de mercadorias, energia elétrica e aluguel estão entre os fatores que contribuíram para o regime Lucro Real anual ser mais vantajoso para a entidade, além dos prejuízos fiscais recorrentes apresentados nos períodos estudados. Além disso, no Simples Nacional a empresa está sujeita ao recolhimento de ICMS antecipado, valor que



impactou na carga tributária total desse regime devido a empresa adquirir com frequência matéria-prima com origem estrangeira de fornecedores estabelecidos em outros estados.

No momento de o administrador fazer a decisão de qual regime adotar, também será importante considerar os custos de execução de um controle interno contábil e tributário mais rigoroso que surgem no regime do Lucro Real, em comparação ao Simples Nacional. Por outro lado, manter-se no Simples Nacional poderá em algum momento mostrar-se como uma limitação ao crescimento da empresa, onde há um limite de faturamento da empresa de até R\$ 4,8 milhões, e em que as alíquotas do tributo ficam cada vez maiores a cada faixa de receita bruta do regime. Tal limitação mostra-se prejudicial em casos que empresários podem se sentir inclinados a diminuir propositalmente o faturamento da entidade para que não ocorra o desenquadramento do Simples Nacional.

O regime do Simples Nacional apresenta uma forma de tributação simplificada sobre a folha de pagamento, fator que leva a uma economia de 28,8% de contribuição previdenciária patronal sobre o valor da folha. Considerando os 43 funcionários que a empresa atualmente emprega, a economia desse tributo gerada no regime é relevante e pode ser convertida na contratação de mais funcionários, alternativamente. Outra vantagem do regime simplificado é a menor quantidade de obrigações acessórias a serem entregues em comparação às demais opções tributárias; assim, não sendo necessárias gerar tantas informações ao fisco, é possível concentrar-se mais em informações gerenciais que beneficiem os usuários internos no momento da tomada de decisão.

Por outro lado, o Lucro Real apresenta maiores encargos totais na folha de pagamento, mas um custo de produtos vendidos menor em comparação a outras opções, por ser um regime não cumulativo que permite a recuperação de tributos. Nesse cenário, um custo menor pode impactar diretamente no preço de venda dos produtos no mercado, com possibilidade de menores preços, descontos e promoções que podem afetar positivamente o volume de vendas da entidade.

Portanto, cabe ao administrador averiguar se a entidade estará pronta para uma mudança de regime tributário e os custos que exigirão um maior controle interno das suas atividades, em troca de uma menor carga tributária. Por fim, considerando as mudanças constantes na legislação e na conjuntura atual, recomenda-se a realização de pesquisas futuras sobre novo planejamento tributário em anos seguintes, para que sejam feitas novas análises da carga tributária a fim de verificar se as opções estudadas continuam adequadas para a situação da entidade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Alexandre, R. (2015) Direito tributário esquematizado. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO.

Brasil. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal.

_____. Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. (2018). Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Diário Oficial da União, Brasília, DF.

_____. Lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (1996). Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e dá outras providências. (LEI KANDIR). Diário Oficial da União, Brasília, DF.

- _____. Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. (2006). Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213. Diário Oficial da União, Brasília, DF.
- _____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. (1966). Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Brasília, DF.
- _____. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. (1995). Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF.
- _____. Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002. (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). Diário Oficial da União, Brasília, DF.
- _____. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (2003). Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, DF.
- _____. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Parecer SEI nº 7.698/2021/ME. (2021). Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/parecer-sei-no-7698-pgfn-me.pdf/view>. Acesso em 01 mar. 2022.
- _____. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa nº 1.700, de 14 de março de 2017. (2017). Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas. Diário Oficial da União, Brasília, DF.
- _____. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa nº 1.911, de 11 de outubro de 2019. (2019). Regulamenta a apuração, a cobrança, a arrecadação e a administração da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins. Diário Oficial da União, Brasília, DF.
- Cassone, V. (2018). Direito tributário. 28. ed. São Paulo: Atlas.
- Cavalcante, D. L. (2016). A estreita fronteira da elisão e da evasão fiscal. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 24, n. 131, p. 199-220, nov./dez. 2016. Disponível em: http://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/bibli_boletim/bibli_bol_2006/RTFPub_n.131.08.PDF. Acesso em: 30 out. 2020.
- Chaves, F. C. (2017). Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada. 4. ed. São Paulo: Atlas.
- Crepaldi, S. (2019). Planejamento tributário: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação.
- IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. (2022). Pesquisa Industrial Mensal – Produção Física. Rio de Janeiro: IBGE. Disponível em: <https://sidra.ibge.gov.br/tabela/3653>. Acesso em: 14 mar. 2022.



- Lima, F. B., & Duarte, A. M. da P. (2007). Planejamento tributário: instrumento empresarial de estratégia competitiva. *Qualitas Revista Eletrônica*, Campina Grande, (6) 1. Disponível em: <http://revista.uepb.edu.br/index.php/qualitas/article/view/106>. Acesso em: 23 set. 2021.
- Marcio, V. (2019). A teoria do planejamento tributário e a mudança da jurisprudência na Receita Federal. *Revista Jus Navigandi*, Teresina, (24) 5807. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/67741>. Acesso em: 29 out. 2021.
- PARANÁ. Boletim Informativo nº 029/2015, de 13 de agosto de 2015. (2015). Esclarecimentos sobre os Decretos n. 442/2015 e n. 953/2015. Diário Oficial do Estado, Curitiba, PR.
- _____. Decreto nº 7.871, de 29 de setembro de 2017. (2017). Regulamento do ICMS. Diário Oficial do Estado, Curitiba, PR.
- Paulsen, L. (2020). Curso de direito tributário completo. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação.
- Pêgas, P. H. (2017). Manual de contabilidade tributária. 9. ed. São Paulo: Atlas.
- Sabbag, E. (2020). Direito tributário essencial. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO.
- Silveira, P. A. C. V. (2009). Direito tributário e análise econômica do direito: contribuições e limites. *Direito tributário em questão: revista da FESDT*, Porto Alegre, (3) 1, p. 185-205. Disponível em: <https://www.fesdt.org.br/web2012/revistas/3/11.pdf>. Acesso em: 23 set. 2021.