PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: O CASO DE UM COMÉRCIO VAREJISTA DE MEDICAMENTOS E PRODUTOS VETERINÁRIOS

Tainara Helena Tiburski[1]
Tamara Alves da Silva[2]
Diana de Souza[3]
Alzenir José de Vargas[4]

CONSIDERAAÇÕES INICIAIS

O sistema tributário brasileiro é complexo, pois há uma série de normas que regulamentam a tributação de cada produto, em cada específica operação. Assim, este estudo tem por objetivo elaborar o planejamento tributário de uma empresa do ramo de comércio varejista de medicamentos e produtos veterinários, e busca analisar qual é o melhor regime tributário para a mesma.

Chaves (2008), relata que o planejamento tributário trabalha em conjunto com o Direito, pois requer uma soma de conhecimentos. O contábil possui maior familiaridade com a legislação fiscal e contribui na identificação do fato gerador no processo operacional da empresa, e o jurídico, identifica na legislação as oportunidades da redução da carga tributária. O não cumprimento da legislação tributária pode acarretar inúmeros problemas às entidades, tanto no que diz respeito aos custos envolvidos, como também em relação à fiscalização, crimes de sonegação e multas. Além disso, os gastos com tributos são relativamente altos, e podem até levar a organização a descontinuar suas atividades.

[1] Graduanda em Ciências Contábeis pela Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões, Campus de Frederico Westphalen, RS. E-mail: tainarahelenatiburski@hotmail.com.
[2] Graduanda em Ciências Contábeis pela Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões, Campus de Frederico Westphalen, RS. E-mail: silvatamara341@gmail.com.
[3] Graduada em Ciências Contábeis e Direito, Pós Graduada em Contabilidade, Direito e Gestão Empresarial pela Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões, Campus de Frederico Westphalen, RS. Mestre em Gestão, Desenvolvimento e Organizações pela Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul, RS. Professora da Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões. E-mail: diana@uri.edu.br.
[4] Graduado em Ciências Contábeis, Pós Graduado em Contabilidade e Controladoria pela Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões, Campus de Frederico Westphalen, RS. Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau, SC. Professor dos Cursos de Graduação em Administração e Ciências Contábeis na URI, Campus de Frederico Westphalen, RS. E-mail: alzenir@uri.edu.br.

Nesse contexto, observa-se a importância de um planejamento tributário adequado, visto que possui a finalidade de reduzir a carga tributária de forma lícita, e a observar todas as especificidades de cada imposto, a fim de evitar problemas com o fisco para a empresa.

A empresa que realiza o planejamento tributário otimiza seus lucros, já que é destinada uma quantia considerável destes ao pagamento dos tributos devidos. Com melhores resultados, pode gerir de forma mais eficiente seus resultados, terá maior facilidade nas relações de negociações, como também, na formação de preço de seus produtos, e nas decisões adotadas pelos gestores.

Desse modo, o planejamento tributário é ainda mais importante para a situação financeira das empresas, devido à capacidade de analisar formas de reduzir os custos tributários de forma legal, e ainda, de possibilitar que a organização não precise aumentar o preço de seus produtos, e continuar a ser competitivos no mercado.

Assim, o presente estudo, irá apresentar as bases teóricas relacionadas à tributação federal, os regimes tributários e os impostos devidos em cada regime, nas modalidades do simples nacional, lucro presumido e o lucro real.

Posteriormente, tem-se a apresentação e análise dos resultados, no qual irá demonstrar o faturamento da empresa, bem como, os cálculos dos tributos para cada modalidade, além da comparação entre os regimes tributários. Na sequência, as considerações finais, as quais demonstram a importância do planejamento tributário, como também, sugestões importantes para aprimorar o desenvolvimento da empresa.

Assim, torna-se relevante a realização de um planejamento tributário na empresa, tendo em vista o impacto dos tributos nos resultados e a sua importância na tomada de decisão.

1 A CONTABILIDADE E O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

A contabilidade é uma ciência social que estuda e pratica funções de registros e controles referentes aos fatos e atos da economia e da administração. Desse modo, ela estuda e controla o patrimônio das empresas através de registros contábeis dos fatos que sucedem.

Seu papel é crucial no processo administrativo, e sua prática contribui para as tomadas de decisões. Com as informações e os relatórios que o contador possui, o mesmo consegue orientar o empresário a seguir o melhor caminho, a fim de gerar mais lucro e melhorar o operacional da empresa.

Segundo Crepaldi (2021, p. 47), “a contabilidade é uma ciência que tem função de avaliar e informar a situação patrimonial e financeira de uma entidade. Em termos contábeis, patrimônio líquido é a soma de bens e direitos (ativo) menos o total das obrigações (passivo)”.

Em relação ao planejamento tributário, Chaves (2008, p. 05), relata que se trata de um “processo de escolha de ação, não simulada, anterior à ocorrência do fato gerador, visando direta ou indiretamente, a economia de tributos”. Portanto, a finalidade principal do planejamento tributário é a economia e/ou redução legal da quantia do valor de impostos a serem pagos ao governo.

Vale ressaltar que, o planejamento tributário não deve ser comparado com a sonegação, pois enquanto o planejamento procura uma ou mais formas de trazer melhores resultados para a entidade, a sonegação oculta informações dos rendimentos e atividades econômicas da empresa, a fim de não recolher os tributos devidos.

1.1 SIMPLES NACIONAL

O Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, de acordo com a legislação, “é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte” previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Para fins de aplicação, microempresas ou empresas de pequeno porte devem observar os limites previstos conforme base legal art. 3º, I e II, da Lei Complementar 123/2006, que rege o seguinte: Microempresa é aquela que, aufira, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e no caso de empresa de pequeno porte, que aufira, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais).

O Simples Nacional unifica oito impostos em uma única guia de forma mensal, e sua forma de arrecadação se dá por meio do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – DAS, cujo vencimento é no dia 20 do mês subsequente ao período de apuração do imposto.

Os impostos e contribuições abrangidos no recolhimento unificado são: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ; Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL; Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS; Contribuição para o PIS/PASEP; Contribuição Patronal Previdenciária -

CPP para a Seguridade Social; Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS; Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

Conforme o art. 18, da Lei Complementar 123/2006, e Art. 25 da Resolução 140/2018, para tributar as empresas optantes pelo Simples Nacional, deve-se segregar as receitas e classificá-las em seu respectivo anexo de tributação. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas, calculadas a partir das alíquotas nominais constantes das tabelas dos Anexos I a V, sobre a receita bruta auferida no mês.

Nesses anexos constam a alíquota efetiva e a parcela a ser deduzida conforme faixa de faturamento. O Anexo I é destinado às alíquotas para as empresas do comércio em geral. O Anexo II diz respeito às alíquotas para as Indústrias. Já os Anexos III, IV e V são direcionados às empresas prestadoras de serviços. O Anexo III apresenta às alíquotas dos serviços, como de instalação, de reparos e de manutenção em geral, de escritórios de serviços contábeis, fisioterapia, entre outros. O Anexo IV é voltado para as prestadoras de serviços de construção de imóveis e obras de engenharia em geral, de serviço de vigilância, limpeza ou conservação, e ainda, de serviços advocatícios. O Anexo V apresenta às alíquotas para as que prestam serviços de medicina veterinária, engenharia, auditoria, economia, consultoria, gestão, organização, controle e administração, entre outros.

1.2 LUCRO PRESUMIDO

O Lucro Presumido possui este nome justamente porque, nesse regime, o IRPJ e a CSLL são calculados sobre uma base presumida de lucro, sendo determinado o percentual da receita bruta. Estes impostos são apurados e pagos trimestralmente, e utiliza-se a receita deste período como base de cálculo bruta.

De acordo com o art. 13, da Lei nº 12.814/13, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido apenas "a pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R$ 78.000.000,00 ou a R$ 6.500.000,00 multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses."

O percentual de presunção do IRPJ sofrerá alterações de percentual, que pode ser de 1,6%, 8%, 16% e 32%, as quais irão depender da atividade geradora do tributo.

A base de cálculo da CSLL corresponde a 12% da receita bruta nas atividades comerciais, industriais, serviços hospitalares e de transporte, enquanto, as prestações de serviço em geral, intermediação de negócios, administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza correspondem a 32%.

Para as empresas enquadradas no regime tributário pelo Lucro Presumido, o PIS/PASEP e a COFINS são apurados pela incidência cumulativa. Desse modo, os percentuais aplicados são de 0,65%, para PIS/PASEP, e 3% para COFINS. Vale destacar que são calculados sobre a receita bruta, ou seja, sobre o faturamento mensal.

1.3 LUCRO REAL

O lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária, conforme art. 6 do Decreto-Lei 1.598/1977.

Fabretti (2009) define que as adições se referem às despesas contabilizadas pela pessoa jurídica, mas que são limitadas ou admitidas pela lei, como, por exemplo, as multas por infrações fiscais. As exclusões são valores que a lei permite subtrair do lucro líquido (IR) para efeito fiscal, o qual se pode citar, a depreciação acelerada por incentivos fiscais, dividendos obtidos de investimentos em ações de outras empresas avaliadas pelo custo de aquisição, etc. E por último, a compensação, que é quando podem ser compensados os prejuízos fiscais dos períodos-bases anteriores.

Algumas empresas, devido a sua modalidade e ao seu faturamento, são obrigadas a optar pelo Lucro Real, não podendo optar pelo Lucro Presumido e nem pelo Simples Nacional. Um dos fatores é quando a receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses.

Além disso, o Lucro Real possui duas formas de apuração, as quais são o Lucro Real por Estimativa e Lucro Real Trimestral. É o contribuinte que irá escolher se o lucro será apurado em cada trimestre ou anualmente.

A adoção da opção de apuração é inalterável para todo o ano-calendário, ou seja, se o contribuinte escolher recolher no mês de janeiro por estimativa, já deixa claro a sua opção pelo critério de lucro real anual. Além disso, a utilização do balanço de suspensão ou redução, no mês de janeiro, caracteriza a opção por estimativa, mesmo que não haja imposto a pagar.

Em relação ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, este será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de 15%. A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R$ 20.000,00, e apurada trimestralmente, que exceder a R$ 60.000,00, ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de 10%.

Em relação à Contribuição Social, a alíquota a ser aplicada é de 9%, independente do lucro auferido.

No Lucro Real, as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS são apuradas pela incidência não cumulativa, possuindo como fato gerador o faturamento mensal, e independentemente da sua denominação ou classificação contábil, possui a alíquota de 1,65% e de 7,6%, respectivamente.

1.4 ANÁLISE E APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

O objetivo geral do estudo é realizar o planejamento tributário, analisando qual é a modalidade de tributação, a nível federal, que acarreta menor ônus financeiro à empresa. Assim, segue o desenvolvimento dos objetivos propostos.

Inicialmente, com base nos relatórios contábeis, foram identificadas e organizadas as receitas, custos e despesas. Em seguida, foi elaborado o cálculo dos tributos incidentes na modalidade do lucro real e do lucro presumido, e por fim, a comparação do valor dos tributos devidos em cada uma das modalidades.

O regime tributário do Simples Nacional não foi contemplado nestes cálculos, tendo em vista a empresa objeto do estudo ultrapassar o limite proposto pela Lei Complementar n° 123/2006.

a) Levantamento das Receitas, Custos e Despesas com Base nos Relatórios Contábeis

Com base no relatório de demonstrativo mensal do faturamento na forma consolidada, no exercício de 2021, a empresa apresentou o total de receitas anual no valor de R$ 24.625.508,63, sendo R$ 5.298.160,65 referente ao primeiro trimestre englobando os meses de janeiro, fevereiro e março; R$ 5.987.092,89 ao segundo trimestre referente aos meses de abril, maio e junho; R$ 6.671.722,19 no terceiro trimestre com base nos meses de julho, agosto e setembro e; R$ 6.668.532,90 ao quarto trimestre que consiste os meses de outubro, novembro e dezembro.

Em relação aos custos, o Custo da Mercadoria Vendida ou Revendida (CMV), consiste no preço de custo, ou seja, nele são incluídos os valores pagos pelas mercadorias que integram o estoque, gastos com os transportes, impostos, devoluções, transferências. Vale ressaltar que, o CMV é utilizado na Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), e serve como base para apurar o resultado bruto. Em relação ao Custo das Mercadorias Revendidas extraídos do balancete, a empresa obteve um total de R$ 20.341.998,44.

Diferente do custo, a despesa de uma empresa não está atrelada à produção, consiste em gastos gerados para a obtenção da receita. As despesas podem ser operacionais, administrativas, financeiras, gerais e com venda. Elas não estão ligadas diretamente à produção, porém são necessárias para o funcionamento da entidade.

No caso da empresa, de acordo com os relatórios apresentados, as despesas operacionais foram no valor total de R$ 3.338.415,52, as administrativas e com vendas no valor de R$ 2.510.784,53, as despesas com veículos R$ 395.833,22, as despesas tributárias R$ 371.346,57, e as despesas financeiras R$ 60.451,20.

Além das despesas operacionais, empresas enquadradas no regime de apuração com base no Lucro Real, possuem algumas despesas operacionais consideradas indedutíveis, ou seja, que não se pode deduzir do imposto a pagar, as quais englobam despesas com brindes, com doações, multas e multas de trânsito, no qual resultou num total de R$ 9.622,85.

Desse modo, saber sobre o faturamento da empresa, os custos e despesas que ela gera é de suma importância para as etapas seguintes. Com base nestas informações, citadas anteriormente, será possível identificar o resultado obtido pela entidade, se a mesma apresentou lucro ou prejuízo, bem como, realizar os cálculos dos regimes de tributação a nível federal, a fim de identificar qual regime gera menor ônus financeiro à empresa.

b) Cálculo dos Tributos Incidentes na Modalidade do Lucro Real

Conforme abordado, o lucro real é calculado pelo lucro líquido, ou seja, o lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária. Possui duas formas de apuração, as quais são, o Lucro Real Anual e Lucro Real Trimestral.

Os impostos abrangidos por esta modalidade são o PIS e a COFINS, que são apurados de forma anual ou trimestral; o IRPJ e a CSLL, que são apurados de forma anual ou trimestral, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

Com base nos dados da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), que demonstra o resultado econômico da organização, evidenciando se as movimentações da empresa estão gerando lucro ou prejuízo, apura-se o lucro real.

A Tabela 1 apresenta a apuração do Lucro Real mensal de 2021, a partir dos dados constantes da DRE.

Tabela 1 – Demonstração do Resultado do Exercício do ano de 2021

Mês	Receitas	CMV	Lucro Bruto	Despesas	Res. Contábil	Adições	Exclusões	Lucro Real
Jan	1.768.612,36	1.519.664,94	248.947,42	187.811,93	61.135,49	-	931,99	60.203,50
Fev	1.565.510,29	1.334.591,51	230.918,78	174.275,46	6.643,32	215,23	102,67	56.755,88
Mar	1.820.735,94	1.586.437,96	234.297,98	171.388,81	62.909,17	-	205,06	62.704,11
Abril	1.947.326,57	1.697.809,59	249.516,98	179.994,37	69.522,61	3.020,00	1.000,92	71.541,69
Maio	1.780.356,73	1.565.860,92	214.495,81	145.364,81	69.131,00	20,00	2.672,14	66.478,86
Jun	2.087.288,98	1.762.137,90	325.151,08	235.887,10	89.263,98	2.590,95	824,01	91.030,92
Jul	2.048.953,28	1.709.254,04	339.699,24	180.913,99	158.785,25	-	844,64	157.940,61
Ago	2.103.045,53	1.748.522,86	354.522,67	232.450,75	122.071,92	293,47	2.748,85	119.616,54
Set	2.313.243,33	1.974.312,10	338.931,23	191.487,63	147.443,60	60,00	-	147.503,60
Out	2.231.138,73	1.936.936,54	294.202,19	194.426,68	99.775,51	2.032,66	89,83	101.718,34
Nov	2.370.350,00	1.994.991,23	375.358,77	264.450,55	110.908,22	1.370,54	5.136,27	107.142,49
Dez	1.820.391,32	1.511.478,85	308.912,47	200.497,65	108.414,82	20,00	4.181,32	104.253,50
Total	**23.856.953,06**	**20.341.998,44**	**3.514.954,62**	**2.358.949,73**	**1.156.004,89**	**9.622,85**	**18.737,70**	**1.146.890,04**

Observa-se que, para apurar o lucro real, foi necessário obter a receita mensal da empresa, no total de R$ 23.856.953,06, deduzir-se o custo da mercadoria vendida, R$ 20.341.998,44, as despesas operacionais, R$ 2.358.949,73 e as exclusões, R$ 18.737,70 e adicionar as adições, R$ 9.622,85, para assim, chegar-se ao lucro real no exercício de 2021, no valor de R$ 1.146.890,04.

Para a confecção do cálculo do IRPJ pelo Lucro Real por Estimativa, optou-se pelo Balancete de Redução ou Suspensão. Assim, foi utilizado o lucro líquido mensal, multiplicado pela alíquota de 15%, a parcela da base de cálculo que excedeu a R$ 20.000,00, foi multiplicada pelo adicional de 10%, e do valor total, foi descontado o IRPJ retido na fonte e o IRPJ recolhido anteriormente a partir da competência fevereiro, conforme tabela a seguir.

Tabela 2 – Cálculo do IRPJ com base no Lucro Real por Estimativa

Tabela 2 – Cálculo do IRPJ com base no Lucro Real por Estimativa

Mês	Lucro Real	IRPJ 15%	Adic. 10%	IRPJ Estimado	IR Retido na Fonte	IRPJ Período Anterior	IRPJ a Recolher
Janeiro	60.203,50	9.030,53	4.020,35	13.050,88	-	-	13.050,88
Fevereiro	116.959,38	17.543,91	7.695,94	25.239,85	132,38	13.050,88	12.056,59
Março	179.663,49	26.949,52	11.966,35	38.915,87	124,75	25.239,85	13.551,28
Abril	251.205,18	37.680,78	17.120,52	54.801,30	1.512,66	38.915,87	14.372,76
Maio	317.684,04	47.652,61	21.768,40	69.421,01	2.609,14	54.801,30	12.010,58
Junho	408.714,96	61.307,24	28.871,50	90.178,74	25,39	69.421,01	20.732,34
Julho	566.655,57	84.998,34	42.665,56	127.663,89	16.661,86	90.178,74	20.823,29
Agosto	686.272,11	102.940,82	52.627,21	155.568,03	-	127.663,89	27.904,14
Setembro	833.775,71	125.066,36	65.377,57	190.443,93	15.221,04	155.568,03	19.654,86
Outubro	935.494,05	140.324,11	73.549,41	213.873,51	822,81	190.443,93	22.606,78
Novembro	1.042.636,54	156.395,48	82.263,65	238.659,14	541,65	213.873,51	24.243,97
Dezembro	1.146.890,04	172.033,51	90.689,00	262.722,51	7.640,66	238.659,14	16.422,72
Total	**6.546.154,57**	**981.923,19**	**498.615,46**	**1.480.538,64**	**45.292,34**	**1.217.816,13**	**217.430,17**

Conforme a tabela 2, verifica-se que a empresa apresentou lucro em todos os meses do ano de 2021, a qual resultou em IRPJ a pagar de forma mensal. Deste modo, após as deduções e adições efetuadas, observa-se que o lucro líquido excedeu a parcela da base de cálculo mensal de R$ 20.000,00 em todos os períodos, sendo assim, foi necessário aplicar o adicional de 10% sobre a parcela excedida, e após os cálculos realizados, nota-se que o IRPJ a recolher no ano, é de R$ 217.430,17, e o mês que resultou em maior imposto devido, foi o mês de agosto, no valor de R$ 27.904,14.

Para a confecção do cálculo do IRPJ pelo Lucro Real Trimestral, foi utilizado o lucro líquido do trimestre, multiplicado pela alíquota de 15%. A parcela da base de cálculo que excedeu a R$ 60.000,00, foi multiplicada pelo adicional de 10%, e do valor total, descontado o IR retido na fonte.

A Tabela 3 apresenta o cálculo do IRPJ devido no ano de 2021 com base no Lucro Real Trimestral.

Tabela 3 – Cálculo do IRPJ com base no Lucro Real Trimestral

Mês	Lucro Trimestral	IRPJ 15%	Adic. 10%	IR Retido na Fonte	IRPJ a Recolher
1º Trimestre	179.663,49	26.949,52	11.966,35	257,13	38.658,74
2º Trimestre	229.051,47	34.357,72	16.905,15	4.147,19	47.115,68
3º Trimestre	425.060,75	63.759,11	36.506,08	31.882,90	68.382,29
4º Trimestre	313.114,33	46.967,15	25.311,43	9.005,12	63.273,46
Total	**1.146.890,04**	**172.033,51**	**90.689,00**	**45.292,34**	**217.430,17**

De acordo com as Tabelas 2 e 3, observa-se que, tanto no Lucro Real por Estimativa, quando no Lucro Real Trimestral, o valor do imposto de renda devido no ano foi de R$ 217.497,67. Caso a empresa tivesse apurado prejuízo em algum período do ano, no cálculo do IRPJ trimestral poderia compensar o prejuízo referente ao trimestre anterior, limitado a 30% do lucro no trimestre que está sendo realizado o cálculo. No caso da estimativa, a compensação do prejuízo pode ser feita referente a todo o ano anterior, mas também limitado a 30% do lucro no mês, e nesse caso, o valor a recolher seria diferente entre as duas possibilidades de arrecadação.

Para o cálculo da Contribuição Social por Estimativa, optou-se pelo Balancete de Redução ou Suspensão, assim foi calculada mediante a alíquota de 9% sobre o lucro líquido, e descontado a CSLL recolhida anteriormente a partir da competência fevereiro.

Tabela 4 – Cálculo da CSLL com base no Lucro Real por Estimativa

Tabela 4 – Cálculo da CSLL com base no Lucro Real por Estimativa							
Mês	**Lucro Líquido**	**Adições**	**Exclusões**	**Lucro Real**	**CSLL Estimada**	**CSLL Anterior**	**CSLL a Recolher**
Janeiro	61.135,49	-	931,99	60.203,50	5.418,32	-	5.418,32
Fevereiro	117.778,81	215,23	1.034,66	116.959,38	10.526,34	5.418,32	5.108,03
Março	180.687,98	215,23	1.239,72	179.663,49	16.169,71	10.526,34	5.643,37
Abril	250.210,59	3.235,23	2.240,64	251.205,18	22.608,47	16.169,71	6.438,75
Maio	319.341,59	3.255,23	4.912,78	317.684,04	28.591,56	22.608,47	5.983,10
Junho	408.605,57	5.846,18	5.736,79	408.714,96	36.784,35	28.591,56	8.192,78
Julho	567.390,82	5.846,18	6.581,43	566.655,57	50.999,00	36.784,35	14.214,65
Agosto	689.462,74	6.139,65	9.330,28	686.272,11	61.764,49	50.999,00	10.765,49
Setembro	836.906,34	6.199,65	9.330,28	833.775,71	75.039,81	61.764,49	13.275,32
Outubro	936.681,85	8.232,31	9.420,11	935.494,05	84.194,46	75.039,81	9.154,65
Novembro	1.047.590,07	9.602,85	14.556,38	1.042.636,54	93.837,29	84.194,46	9.642,82
Dezembro	1.156.004,89	9.622,85	18.737,70	1.146.890,04	103.220,10	93.837,29	9.382,82
Total	**6.571.796,74**	**58.410,59**	**84.052,76**	**6.546.154,57**	**589.153,91**	**485.933,81**	**103.220,10**

O mês de julho resultou em maior imposto a pagar, seguido por setembro e agosto, respectivamente, devido ao fato, de que, nestes meses, houve um fortalecimento das vendas online e também, a consolidação de alguns vendedores que estavam em caráter de experiência no início do ano. Deste modo, após a confecção dos cálculos, e obtido o lucro real mensal após as adições e exclusões, bem como, a dedução da CSLL anterior, o valor da CSLL a recolher no ano de 2021, resultou no valor de R$ 103.220,10.

Já para a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido Trimestral, utilizou-se o lucro líquido do trimestre multiplicado pela alíquota de 9%.

Tabela 5 – Cálculo da CSLL com base no Lucro Real Trimestral

Mês	Lucro Trimestral	CSLL 9%	CSLL a Recolher
1º Trimestre	179.663,49	16.169,71	16.169,71
2º Trimestre	229.051,47	20.614,63	20.614,63
3º Trimestre	425.060,75	38.255,47	38.255,47
4º Trimestre	313.114,33	28.180,29	28.180,29
Total	**1.146.890,04**	**103.220,10**	**103.220,10**

Com base na Tabela 5, observa-se que a empresa não apurou prejuízo em nenhum dos trimestres, tanto no Lucro Real por Estimativa, quando no Lucro Real Trimestral. Logo, o valor da contribuição social sobre o lucro líquido devido no ano foi de R$ 103.244,40.

Em relação ao PIS e a COFINS, no lucro real adota-se a modalidade não cumulativa, cujas alíquotas são de 1,65% e 7,6%, respectivamente. A sistemática não cumulativa consiste em aproveitar créditos sobre alguns bens e insumos, ou seja, possibilita a dedução dos créditos, do débito apurado do mês.

Para o desenvolvimento do cálculo, foi utilizado o faturamento dos produtos incidentes de PIS, no qual foram descontadas as compras também incidentes (crédito), e abatido outros insumos com direito ao PIS, dentre eles, energia elétrica, fretes e depreciações.

Primeiramente, foi calculado 1,65% sobre o faturamento tributado, no qual resultou no PIS tributado. Logo em seguida, somaram-se as compras com crédito e outros insumos, o valor resultante calculou-se 1,65% e apurando o PIS a recuperar.

Como a empresa possuía crédito de PIS de períodos anteriores, abateu-se do imposto calculado no qual resultou em crédito, conforme demonstra a tabela a seguir.

Tabela 6 – Cálculo do PIS não cumulativo

Mês	Faturamento Tributado	Compras Com Crédito	Outros Insumos	PIS Tributado	PIS a Recuperar	Período Anterior PIS	Total PIS
Janeiro	131.665,11	97.854,89	26.423,83	2.172,47	- 2.050,60	- 134,48	- 12,60
Fevereiro	159.985,89	147.132,68	27.515,03	2.639,77	- 2.881,69	- 12,61	- 254,53
Março	168.089,79	150.459,95	28.273,80	2.773,48	- 2.949,11	- 254,52	- 430,15
Abril	129.930,61	84.230,71	27.873,84	2.143,86	- 1.849,73	- 430,14	- 136,01
Maio	171.813,73	267.609,75	22.678,86	2.834,93	- 4.789,76	- 136,00	- 2.090,84
Junho	184.810,29	111.697,31	27.078,01	3.049,37	- 2.289,79	- 2.090,84	- 1.331,26
Julho	193.043,22	118.141,21	22.512,94	3.185,21	- 2.320,79	- 1.331,26	- 466,84
Agosto	208.039,72	177.406,70	21.400,01	3.432,66	- 3.280,31	- 466,85	- 314,51
Setembro	516.087,16	481.718,38	19.979,37	8.515,44	- 8.278,01	- 314,50	- 77,07
Outubro	376.367,06	358.909,04	17.487,94	6.210,06	- 6.210,55	- 77,07	- 77,56
Novembro	262.816,51	240.934,38	18.087,70	4.336,47	- 4.273,86	- 77,56	- 14,95
Dezembro	269.930,94	256.078,57	16.600,99	4.453,86	- 4.499,21	- 14,95	- 60,30
Total	**2.772.580,03**	**2.492.173,57**	**275.912,32**	**45.747,57**	**- 45.673,42**	**- 5.340,78**	**- 5.266,63**

Conforme se observa na tabela, há uma diferença significativa em relação ao faturamento total e o faturamento tributado, devido a maioria dos produtos comercializados possuírem alíquota zero em sua tributação, e também, devido ao fato de a empresa ter insumos com direito de PIS, e ser possível abater desse imposto, como ainda, poder realizar a dedução do PIS do período anterior. A empresa obteve crédito em todos os meses, a qual gerou um total deste imposto a recuperar no ano de 2021 no valor de R$ 5.266,63, sendo o mês de maio o que resultou em maior crédito, no valor de R$ 2.090,84, seguido do mês de junho, no valor de R$ 1.331,26.

Da mesma forma, para o desenvolvimento do cálculo da COFINS, foi utilizado o faturamento dos produtos incidentes de COFINS, no qual foram descontadas as compras também incidentes (crédito), e abatido outros insumos com direito de COFINS, dentre eles energia elétrica, fretes e depreciações.

Primeiramente, foi calculado 7,6% sobre o faturamento tributado, no qual resultou na COFINS tributada. Logo em seguida, somaram-se as compras com crédito e outros insumos, o valor resultante calculou-se 7,6% e chegou à COFINS a recuperar.

Como a empresa possuía crédito de COFINS de períodos anteriores, abateu-se do imposto calculado no qual resultou em crédito, conforme demonstra a tabela a seguir.

Tabela 7 – Cálculo da COFINS não cumulativa

Tabela 7 – Cálculo da COFINS não cumulativa

Mês	Faturamento Total	Faturamento Tributado	Compras Com Crédito	Outros Insumos	COFINS Tributado	COFINS a Recuperar	Período Anterior COFINS	Total COFINS
Janeiro	1.810.631,27	131.665,11	97.854,89	26.423,83	10.006,55	- 9.445,18	- 619,44	- 58,07
Fevereiro	1.611.761,74	159.985,89	147.132,68	27.515,03	12.158,93	- 13.273,23	- 58,08	- 1.172,38
Março	1.875.767,64	168.089,79	150.459,95	28.273,80	12.774,82	- 13.583,77	- 1.172,37	- 1.981,31
Abril	2.001.795,85	129.930,61	84.230,71	27.873,84	9.874,73	- 8.519,95	- 1.981,32	- 626,54
Maio	1.838.086,32	171.813,73	267.609,75	22.678,86	13.057,84	- 22.061,93	- 626,53	- 9.630,62
Junho	2.147.210,72	184.810,29	111.697,31	27.078,01	14.045,58	- 10.546,92	- 9.630,62	- 6.131,96
Julho	2.070.070,59	193.043,22	118.141,21	22.512,94	14.671,28	- 10.689,72	- 6.131,97	- 2.150,40
Agosto	2.167.787,01	208.039,72	177.406,70	21.400,01	15.811,02	- 15.109,31	- 2.150,41	- 1.448,70
Setembro	2.433.864,59	516.087,16	481.718,38	19.979,37	39.222,62	- 38.129,03	- 1.448,70	- 355,10
Outubro	2.331.416,69	376.367,06	358.909,04	17.487,94	28.603,90	- 28.606,17	- 355,11	- 357,38
Novembro	2.439.650,34	262.816,51	240.934,38	18.087,70	19.974,05	- 19.685,68	- 357,38	- 69,00
Dezembro	1.897.465,87	269.930,94	256.078,57	16.600,99	20.514,75	- 20.723,65	- 69,01	- 277,91
Total	**24.625.508,63**	**2.772.580,03**	**2.492.173,57**	**275.912,32**	**210.716,08**	**- 210.374,53**	**- 24.600,94**	**- 24.259,39**

Grande parte dos produtos comercializados pela empresa possui alíquota zero em sua tributação, e, além disso, alguns insumos tem direito da COFINS, sendo possível abater desse imposto. Conforme ilustrado na tabela, nota-se que o total da COFINS tributada, de R$ 210.716,08, ao abater o valor total da COFINS a recuperar, no valor de R$ 210.374,53, e da COFINS do período anterior, R$ 24.600,94, irá resultar no crédito anual de R$ 24.259,39, sendo a mesma fórmula para o cálculo mensal, na qual, o mês que resultou em maior crédito, foi maio, R$ 9.630,62, e o que gerou menor crédito foi janeiro, no valor de R$ 58,07.

Cálculo dos Tributos Incidentes da Modalidade do Lucro Presumido

No Lucro Presumido, o IRPJ e o CSLL são calculados sobre uma base presumida de lucro, sendo determinado o percentual da receita bruta. Estes impostos são apurados e pagos trimestralmente, e utiliza-se a receita deste período como base de cálculo bruta.

Para o cálculo do IRPJ, toma-se como base, o faturamento bruto trimestral da empresa e, por se tratar de uma empresa de comércio de produtos veterinários, aplica-se a alíquota de presunção do lucro de 8%. Após o valor obtido, aplica-se a esta nova base de cálculo a alíquota do IRPJ de 15%, conforme a tabela.

Tabela 8 – Cálculo do IRPJ com base no Lucro Presumido

Tabela 8 – Cálculo do IRPJ com base no Lucro Presumido				
Cálculo do IRPJ	**1° Trimestre**	**2° Trimestre**	**3° Trimestre**	**4° Trimestre**
Receita Bruta Trimestral	5.298.160,65	5.987.092,89	6.671.722,19	6.668.532,90
(x) % por atividade	8,00%	8,00%	8,00%	8,00%
(=) Receita Presumida	423.852,85	478.967,43	533.737,78	533.482,63
(=) Base de Cálculo IRPJ	423.852,85	478.967,43	533.737,78	533.482,63
(x) Alíquota de 15%	15%	15%	15%	15%
(x) Adicional de IRPJ de 10%	10%	10%	10%	10%
(-) Adicional Excedido	60.000,00	60.000,00	60.000,00	60.000,00
IRPJ a Recolher	**63.935,72**	**73.029,63**	**82.066,73**	**82.024,63**

Desse modo, verifica-se que a parcela do Lucro Presumido excedeu o valor de R$ 60.000,00 por trimestre, no qual resultou a incidência de 10% referente ao adicional do IRPJ, em seu cálculo, este valor deverá ser acrescido com o imposto apurado pela alíquota de 15%.
Em relação ao cálculo da CSLL com base no Lucro Presumido, também se aplica ao faturamento bruto trimestral o percentual de presunção, conforme a tabela a seguir.

Tabela 9 – Cálculo da CSLL com base no Lucro Presumido				
Cálculo da CSLL	**1° Trimestre**	**2° Trimestre**	**3° Trimestre**	**4° Trimestre**
Receita Bruta Trimestral	5.298.160,65	5.987.092,89	6.671.722,19	6.668.532,90
(x) % por atividade	12,00%	12,00%	12,00%	12,00%
(=) Receita Presumida	635.779,28	718.451,15	800.606,66	800.223,95
(=) Base de Cálculo CSLL	635.779,28	718.451,15	800.606,66	800.223,95
(x) Alíquota de 9%	9%	9%	9%	9%
Total	**57.220,14**	**64.660,60**	**72.054,60**	**72.020,16**

Por se tratar de uma empresa comercial, o percentual de presunção aplicado é de 12%. Após o valor obtido, aplica-se a esta nova base de cálculo o percentual da CSLL de 9%.
Para o cálculo da apuração dos impostos de PIS e COFINS cumulativo, toma-se como base de cálculo, o faturamento mensal da empresa, e incide as alíquotas de 0,65% para o PIS/PASEP e 3% para a COFINS.

No cálculo realizado, estimou-se que apenas 11% dos produtos comercializados pela empresa Animal são incidentes de PIS e COFINS, os demais são alíquota zero, isentos ou não incidentes. Por consequência, foi calculado os 11% sobre o faturamento mensal, este valor utilizado como base para o cálculo do PIS e da COFINS, conforme Instrução Normativa n° 1.911/2019, art. 26, § 4°, III, “a receitas imunes, isentas e não alcançadas pela incidência das

contribuições", onde consta que não integram a base de cálculo os tributos sobre essas receitas.

Tabela 10 – Cálculo do PIS e da COFINS cumulativo

Tabela 10 – Cálculo do PIS e da COFINS cumulativo					
Mês	**Faturamento**	**Presunção (11%)**	**PIS (0,65%)**	**COFINS (3%)**	**Total de Tributos**
Janeiro	1.810.631,27	199.169,44	1.294,60	5.975,08	7.269,68
Fevereiro	1.611.761,74	177.293,79	1.152,41	5.318,81	6.471,22
Março	1.875.767,64	206.334,44	1.341,17	6.190,03	7.531,21
Abril	2.001.795,85	220.197,54	1.431,28	6.605,93	8.037,21
Maio	1.838.086,32	202.189,50	1.314,23	6.065,68	7.379,92
Junho	2.147.210,72	236.193,18	1.535,26	7.085,80	8.621,05
Julho	2.070.070,59	227.707,76	1.480,10	6.831,23	8.311,33
Agosto	2.167.787,01	238.456,57	1.549,97	7.153,70	8.703,66
Setembro	2.433.864,59	267.725,10	1.740,21	8.031,75	9.771,97
Outubro	2.331.416,69	256.455,84	1.666,96	7.693,68	9.360,64
Novembro	2.439.650,34	268.361,54	1.744,35	8.050,85	9.795,20
Dezembro	1.897.465,87	208.721,25	1.356,69	6.261,64	7.618,33
Total	**24.625.508,63**	**2.708.805,95**	**17.607,24**	**81.264,18**	**98.871,42**

Comparação do Valor dos Tributos Devidos em cada uma das Modalidades

No presente estudo, a comparação dos tributos devidos em cada uma das modalidades foi realizada apenas com base no Lucro Presumido e no Lucro Real, tendo em vista que a empresa não poderia optar pela modalidade do Simples Nacional, já que sua receita bruta anual é superior ao limite proposto pela Lei Complementar n° 123/2006.

O planejamento tributário parte do pressuposto que é possível reduzir o valor de tributos a pagar utilizando os meios e permissões previstas na legislação. Desse modo, a fim de finalizar a comparação dos regimes tributários e verificar qual modalidade de fato acarretará menor ônus financeiros a empresa, apresenta-se, a seguir, tabela comparativa dos valores devidos no Lucro Presumido e no Lucro Real.

Tabela 11 — Total de impostos em cada modalidade		
Imposto	**Lucro Presumido**	**Lucro Real**
PIS	17.607,24	- 5.266,63
COFINS	81.264,18	- 24.259,38
IRPJ	301.056,71	217.430,17
CSLL	265.955,50	103.220,10
Total	**665.883,63**	**291.124,26**

Conforme tabela acima, observa-se que, se a empresa adotar o regime de tributação com base no Lucro Real, pagará menos tributos, tanto na arrecadação de PIS e COFINS, quanto na arrecadação de IRPJ e CSLL.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O desenvolvimento do presente estudo possibilitou analisar em um caso concreto, qual é a forma de tributação, a nível federal, que acarretou menor ônus financeiro à empresa, a fim de que a mesma possa recolher menos impostos de forma lícita, como também, otimizar a carga tributária, de acordo com a lei.

A fim de apurar a modalidade de tributação que acarreta menor ônus tributário para a empresa, com base nos cálculos elaborados referente ao ano de 2021, conclui-se que o melhor regime de tributação e mais econômico é a modalidade do lucro real.

Vale ressaltar que, os cálculos e a conclusão pela melhor modalidade basearam-se nos dados do ano de 2021, sendo que o planejamento tributário é um processo que deve ser continuamente realizado, pois a legislação está em constante mudança, e a empresa evolui em termos de faturamento e processos.

Por fim, considerando que o planejamento tributário é um conjunto de sistemas legais que visa diminuir o pagamento de tributos, e que o contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento e a maximização dos lucros, é inerente às áreas contábeis e jurídicas oportunizar meios lícitos para que tais objetivos sejam alcançados.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 01 de outubro de 2021.

_____. Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de Outubro de 2019. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=104314>. Acesso em: 21 de outubro de 2021.

_____. Lei n° 12.814, de 16 de Maio de 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/l12814.htm>. Acesso em: 18 de outubro de 2021.

_____. Resolução CGSN n° 140, de 22 de Maio de 2018.. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=92278>. Acesso em: 01 de outubro de 2021.

CHAVES, Francisco Coutinho. Planejamento na Prática: Gestão Tributária Aplicada. São Paulo: Editoria Atlas, 2008.

CREPALDI, Silvio. Planejamento Tributário. 4ª ed. São Paulo: Editora Saraiva. 2021.

FABRETTI, Láudio Camargo. Contabilidade Tributária. 11ª ed. São Paulo: Editora Atlas. 2009.

LEFISC. Simples Nacional. Disponível em: <https://www.lefisc.com.br/materias/2007/0101contabilidade.htm>. Acesso em: 01 de outubro de 2021.