

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: PROPOSTA PARA UMA EMPRESA DE FORNECIMENTO DE REFEIÇÕES PREPARADAS

TAX PLANNING: PROPOSAL FOR A PREPARED MEAL SUPPLY COMPANY

Cleber Broietti*
Erica Dias Valério**
Josiane Mitiko Nishi***
Jean Marcelo Arruda Soato****

RESUMO

Uma maneira de reduzir os dispêndios tributários de uma empresa através das disposições legais é por meio do planejamento tributário. O presente estudo teve como objetivo realizar planejamento tributário e assim identificar o regime mais adequado para uma empresa de pequeno porte localizada em uma cidade no norte do Paraná, cuja atividade é de fornecimento de refeições preparadas. A pesquisa classifica-se quanto aos objetivos como exploratória, quanto à abordagem como qualitativa e utiliza o estudo de caso nos procedimentos metodológicos. Por conseguinte, dispendo das informações dos demonstrativos contábeis fornecidas pela empresa, foi executada uma simulação com os três regimes tributários, simples nacional, lucro presumido e lucro real com a finalidade de verificar qual seria o regime menos oneroso. A análise dos tributos obedeceu a legislação vigente dos regimes conforme o ramo de atividade da empresa. A opção pelo simples nacional resultou na menor tributação acarretando a potencialização do resultado da empresa, gerando maior lucro. Contudo, pode-se observar uma diferença exorbitante nos dispêndios tributários entre os diferentes tipos de tributação, produzindo percentuais de lucratividade distintos. A pesquisa contribuiu de maneira teórica para a área de Contabilidade Tributária, pois utilizou como amostra, um ramo de atividade ainda pouco explorado em outros estudos.

Palavras-chave: tributos; planejamento tributário; estudo de caso; empresa de refeições preparadas.

ABSTRACT

One way to reduce a company's tax expenditures through legal provisions is through tax planning. The present study aimed to carry out tax planning and thus identify the most appropriate regime for a small business located in a city in the north of Paraná, whose activity is to provide prepared meals. The research is classified in terms of objectives as exploratory, in terms of approach as qualitative and uses the case study in the methodological procedures. Therefore, having the information from the financial statements provided by the company, a simulation was performed with the three tax regimes, simple national, presumed profit and real profit in order to verify which

* **Titulação:** Doutor em Contabilidade pela UFSC, com doutorado sanduíche na Universidade de Aveiro (UA) Portugal. **Instituição/Afiliação:** Universidade Estadual do Paraná - Campus Apucarana, UNESPAR, Brasil. **E-mail:** cleberbroietti@gmail.com **ORCID:** <https://orcid.org/0000-0002-8264-0874>

** **Titulação:** Mestranda em Ciências Contábeis pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Estadual de Maringá — PCO/UEM. **Instituição/Afiliação:** Universidade Estadual de Maringá, UEM, Brasil. **E-mail:** ericadvalerio@hotmail.com **ORCID:** <https://orcid.org/0000-0001-7224-669X>

*** **Titulação:** Graduanda em Ciências Contábeis na Universidade Estadual do Paraná - Campus Apucarana, UNESPAR, Brasil. **Instituição/Afiliação:** Universidade Estadual do Paraná - Campus Apucarana, UNESPAR, Brasil. **E-mail:** josianeunespar@gmail.com **ORCID:** <https://orcid.org/0000-0002-6213-9628>



**** **Titulação:** Mestre em Desenvolvimento Econômico pela UFPR. **Instituição/Afiliação:** Universidade Estadual do Paraná - Campus Apucarana, UNESPAR, Brasil. **E-mail:** jean.soato@unespar.edu.br **ORCID:** <https://orcid.org/0000-0001-7115-2114>

would be the least onerous regime. The analysis of taxes complied with the current legislation of the regimes according to the company's branch of activity. The option for the simple national resulted in lower taxation, resulting in the potentialization of the company's result, generating greater profit. However, an exorbitant difference can be observed in tax expenditures between the different types of taxation, producing different percentages of profitability. The research contributed in a theoretical way to the area of Tax Accounting, as it used as a sample, a field of activity still little explored in other studies.

Keywords: taxes; tax planning; case study; company of prepared meals.

Data de submissão: 21 de fevereiro de 2022.

Data de aprovação: 21 de fevereiro de 2022.

Disponibilidade:  10.5965/2316419011202022133 

1 INTRODUÇÃO

Nos tempos atuais, devido à grande competitividade no mercado, seja no comércio, indústria e/ou prestação de serviços, muitas empresas estão empenhando-se em diminuir seus custos e despesas para inserir seus produtos no mercado de maneira competitiva, e também aumentar o retorno para os sócios (Oliveira, Chierigato, Perez Jr. & Gomes, 2015; Vey & Bornia, 2010). Para isso, as empresas buscam estratégias com a intenção de aumentar a sua competitividade.

Existem vários itens na atividade da empresa que podem impactar o seu resultado, pode-se citar: os custos de materiais diretos, os custos indiretos de fabricação, as despesas administrativas e comerciais e a tributação sobre as atividades da empresa.

A carga tributária segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT, 2022), no ano de 2021, foi de 33,1% do Produto Interno Bruto (PIB), esse instituto ainda menciona que o Brasil ocupa a 15ª posição na lista dos países com tributos mais altos do mundo.

Um das maneiras de tentar diminuir os efeitos dos gastos tributários, é adotar por meios legais, o planejamento tributário, observando as lacunas permitidas pela legislação. Fabretti (2017, p.350) define o planejamento tributário “[...] como a escolha da melhor alternativa legal [...], visando à maior economia de impostos possível [...]”.

Dentre um conjunto de normas, regulamentos e leis que compõem o complexo sistema tributário brasileiro, as empresas precisam, a cada ano, escolher o regime tributário para o próximo exercício. Essa decisão é permanente para todo ano, deste modo é preciso muito conhecimento técnico e muita cautela nessa escolha. As opções de regime tributário disponíveis no Brasil atualmente são: lucro real, lucro presumido e simples nacional.

A opção pelo tipo de tributação pode ser determinante para o desempenho financeiro da empresa. Assim, para a companhia, a opção pelo método mais adequado poderá proporcionar maior lucratividade no período. A elaboração do planejamento tributário é um trabalho que requer do contador um vasto conhecimento na legislação geral e também conhecimento específico ao ramo de atividade da empresa.

Existem várias maneiras para realizar o diagnóstico no que se refere ao planejamento tributário, entretanto cada atividade econômica e cada organização possui suas particularidades que precisam ser consideradas na elaboração desse planejamento tributário. Diante disso, o presente estudo tem como objetivo realizar um planejamento tributário e assim identificar o regime mais adequado para uma empresa de pequeno porte, cuja atividade é de fornecimento de refeições preparadas.

Este estudo se restringe a evidenciar por meio de um estudo de caso, a estrutura sistemática

de tributação exercida por uma empresa de pequeno porte do ramo de fornecimento de refeições preparadas. Os dados utilizados para o comparativo entre os regimes de tributação e a identificação do menos oneroso são oriundos dos controles internos, do Balanço Patrimonial, do Livro Diário, dos extratos da folha de pagamento e a Demonstração do Resultado do Exercício entre os anos de 2020 e 2021, fornecidas pela própria empresa utilizada no estudo de caso.

A pesquisa justifica-se, pois apresenta situações práticas da realidade da maioria das empresas brasileiras classificadas como micro e pequenas empresas (MPE), segundo o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE, 2020), 99% do total de empresas atualmente no Brasil, classifica-se como micro e pequena empresa. Além de evidenciar, a importância de um suporte adequado para a realização do planejamento tributário que deve ser exercido pela área contábil, a fim de melhorar os resultados da organização. Portanto, pretende-se com esse estudo comprovar que o planejamento tributário consiste em um aparato contábil essencial para a gestão da organização.

O estudo também contribui em termos científicos para área da Contabilidade Tributária, em especial com a metodologia de estudo de caso, outras pesquisas como a de Alves, Melo e Castro (2020), Bisolo e Baggio (2012), Eckert, Motta, Mecca, Biasio e Almeida (2015), Marcello, Souza e Pietraszek (2013), Sontag, Hofer e Bulhões (2015) utilizaram esse mesmo método, entretanto pesquisas que utilizam empresas de refeições na ótica tributária no cenário nacional são pouco exploradas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Ao iniciar um planejamento tributário é necessário que o contador tenha acesso às reais informações ou provisões, do faturamento, das despesas operacionais e das despesas com funcionários da entidade em análise. Munido dessas informações, deverá realizar um estudo minucioso com a intenção de indicar o melhor regime tributário para empresa. Conforme Oliveira (2009), para que o planejamento tributário seja eficaz, devem-se considerar todos os tributos incidentes no exercício da atividade empresarial.

Lembrando que, além de decidir qual será o melhor regime tributário para o enquadramento da empresa, o contador deverá também determinar todas as exigências legais para o negócio, por isso é de suma importância que, o profissional tenha um amplo conhecimento nos princípios e normas contábeis além das normas constitucionais, pois na legislação tributária ocorrem constantes alterações. Na sequência, são apresentados os regimes tributários vigentes no Brasil.

2.1 REGIMES TRIBUTÁRIOS

Há quatro tipos de regimes tributários, sendo três deles optáveis, são eles: o simples nacional; o lucro presumido; e, o lucro real. Já o lucro arbitrado é um tipo não optável, pois é utilizado em algumas situações particulares.

A Tabela 1 apresenta uma relação entre a natureza jurídica, o regime tributário e o porte da empresa a ser enquadrado de acordo com o faturamento anual das Microempresas (ME's) e Empresas de Pequeno Porte (EPP's).

NATUREZA JURÍDICA	ENQUADRAMENTO E FATURAMENTO ANUAL		OPÇÕES TRIBUTÁRIAS	ESPECIFICAÇÕES DO CÓDIGO CIVIL
	ME	EPP		
Empresa Individual	Até R\$ 360 mil	Entre R\$360 mil à R\$ 4,8 milhões	SN, LP e LR	Um titular; o empresário responde de forma ilimitada pelo débito da empresa, podendo ter confusão patrimonial PF e PJ.

Sociedade Limitada e Sociedade Limitada Unipessoal	Até R\$ 360 mil	Entre R\$360 mil à 4,8 milhões	R\$	SN, LP e LR	Um titular ou mais sócios; a responsabilidade da pessoa jurídica é limitada.
--	-----------------	--------------------------------	-----	-------------	--

Tabela 1— Enquadramento da empresa em relação à natureza jurídica

Legenda: SN: simples nacional; LP: lucro presumido; LR: lucro real; PF: pessoa física; PJ: pessoa jurídica.

A última coluna da Tabela 1 apresenta que, cada regime tributário possui observações e restrições específicas. Na sequência apresenta-se os três regimes tributários optáveis no Brasil, o simples nacional, o lucro presumido e o lucro real.

2.1.1 Simples Nacional

As políticas públicas são significantes componentes de estratégias para o desenvolvimento nacional (Cimoli, Dosi, Nelson & Stiglitz, 2007), é o caso do simples nacional, que foi instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 (BRASIL, 2006), com o objetivo de simplificar o pagamento de tributos e atribuir algumas vantagens tributárias, para as ME's e EPP's. Mas, é salutar ressaltar que em alguns casos, o simples nacional deixa de ser oportuno, por isso, toda alteração significativa que venha ocorrer, sobre o faturamento, despesas operacionais e despesas com folha de pagamento, deverá ser analisada e se necessário alterar do regime tributário, que poderá ser realizada no início do ano fiscal.

Para se enquadrar na opção tributária do simples nacional, a ME deverá ter um faturamento anual de até R\$ 360 mil e a EPP um faturamento de R\$ 360 mil à R\$ 4,8 milhões. Sampaio e Marques (2015, p. 212) definem o simples nacional como “uma forma simplificada e unificada de recolhimento de tributos, por meio da aplicação de percentuais favorecidos e progressivos, incidentes sobre uma única base de cálculo, a receita bruta”.

Os tributos unificados pelo regime simples nacional são: Impostos de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Patronal Previdenciária (CPP), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); Programa de Integração Nacional/Programa de formação do patrimônio do servidor público (PIS/PASEP), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Impostos sobre Produtos Industrializados o planejamento tributário (IPI); Impostos sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS); Impostos sobre Circulação de Serviços (ISS).

O IRPJ, CPP, CSLL, PIS/PASEP, COFINS e IPI são tributos de competência federal, o ICMS é um imposto estadual e o ISS é imposto municipal, cujas alíquotas alternam de acordo com os tipos de empresas, para cada tipo de organização foram criadas cinco tabelas com os percentuais de faturamento e alíquotas, essas tabelas foram denominadas de anexos em que a empresa irá se enquadrar.

Para verificar em qual anexo a empresa se enquadra, basta observar a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 (BRASIL, 2006), nos anexos I, II, III, IV e V, e identificar qual o ramo de atividade da organização. A empresa analisada neste estudo enquadra-se no Anexo I, referente a empresas do ramo do Comércio. A Tabela 2 apresenta os percentuais para as empresas enquadradas no Anexo I da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 (Brasil, 2006).

RECEITA BRUTA EM 12 MESES (EM R\$)	ALÍQUOTA	VALOR A DEDUZIR (EM R\$)	
1ª Faixa	Até 180.000,00	4,00%	-
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	7,30%	5.940,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	9,50%	13.860,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	10,70%	22.500,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	14,30%	87.300,00

6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00		19,00%	378.000,00		
Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos					
	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/Pasep	CPP	ICMS
1ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	41,50%	34,00%
2ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	41,50%	34,00%
3ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%
4ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%
5ª Faixa	5,50%	3,50%	12,74%	2,76%	42,00%	33,50%
6ª Faixa	13,50%	10,00%	28,27%	6,13%	42,10%	-

Tabela 2 - Alíquotas e Partilha do Simples Nacional Comércio

Nota-se que o princípio do simples nacional é diminuir a carga tributária para as empresas com menor faturamento, por isso as empresas que se enquadram na faixa 1 (de menor faturamento) tem a menor carga tributária (4%). Na sequência é apresentado o regime de tributação do lucro presumido.

2.1.2 Lucro Presumido

O lucro presumido é outra opção de regime tributário para as empresas que tenham faturamento anual inferior a R\$ 78 milhões ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; e que também, não se enquadrem em alguma das atividades de impedimentos. De acordo com a Lei nº 9.718 de 27 de novembro de 1998 (Brasil, 1998) e a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (Brasil, 2002), estão restritas ao lucro presumido, ou obrigada ao lucro real as empresas com as seguintes atividades: as entidades financeiras; as empresas que tenham movimentação no exterior; as empresas que usufruam benefícios fiscais de isenção ou de redução do Imposto de Renda; empresas de *factoring*; e as imobiliárias de construção, incorporação, compra e venda de imóveis; e as com faturamento no ano anterior que tenham sido superior a R\$78 milhões.

De acordo com o Art.20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 (BRASIL, 1995), quanto ao IRPJ e a CSLL, as alíquotas de presunção do lucro, podem variar de 1,6% a 32% para o IRPJ e de 12% e 32% para a CSLL, dependendo da atividade econômica da empresa. A apuração será trimestral, nas seguintes datas: 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, e os pagamentos nos meses respectivamente subsequentes, sendo que, se o valor do Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF) for superior a R\$ 2 mil, poderá ser parcelada em até três quotas iguais, não podendo ser inferiores à um mil reais, e terá um acréscimo de 1% referente aos juros, aplicado pela taxa Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC).

Para o cálculo, será estabelecida uma presunção da margem de lucro da empresa e caso essa margem, seja maior que a presumida, a tributação é realizada sobre a margem preestabelecida, gerando um benefício à empresa, mas caso ocorra ao contrário e a empresa obtenha uma margem menor que a presumida, terá que pagar sobre a margem preestabelecida, ocasionando um prejuízo à empresa.

Especificamente para empresa sujeito desta pesquisa, no lucro presumido o cálculo foi trimestral, aplicando a presunção de 8% para o IRPJ e de 12% para a CSLL, (alíquotas utilizadas para empresas comerciais), sobre a receita operacional bruta, para obter a base de cálculo do lucro presumido e sobre ela aplicar as porcentagens de 15% para o IRPJ e de 9% para a CSLL. Enquanto o PIS e o COFINS foram calculados sobre o regime de incidência cumulativa, com as alíquotas de 0,65% e 3,0% de acordo com a Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 (BRASIL, 1998), sobre o faturamento excluindo o ICMS da base de cálculo, de acordo com o julgamento em plenário do STF do Recurso Extraordinário nº 574.706/PR (BRASIL, 2017) consolidou-se a tese jurídica de

que o ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. Já o ICMS, foi calculado com alíquota de 3,2%, de acordo com Lei nº 11.580, de 14 de novembro de 1996 (PARANÁ, 1996), art. 25º §9º, que possibilita essa alíquota para fornecimento de alimentação desde que seja emissor de Nota Fiscal Eletrônica - NF-e, modelo 65, também sobre o faturamento bruto.

Ao contrário do simples nacional, o lucro presumido será favorável para uma empresa com menor despesa na folha de pagamento, pois as contribuições sobre a folha de pagamento para este regime são de ao menos 26,8%, enquanto que no simples nacional essa contribuição será de acordo com o anexo e a faixa enquadrada pela empresa, conforme o Anexo I da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 (Brasil, 2006).

2.1.3 Lucro Real

O lucro real é a modalidade de tributação na qual é calculado o lucro fidedigno, de acordo com Oliveira *et al.* (2015, p. 191), “é aquele realmente apurado pela contabilidade”. Segundo esses mesmos autores, este regime tributário é baseado na escrituração contábil fiscal de forma completa.

No lucro real, as empresas tributadas pelo imposto de renda têm a obrigação de ter em seus registros fiscais o LALUR (Livro de Apuração do Lucro Real), conforme descrito no art. 258 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (Brasil, 2018). Este livro serve para controlar adições, exclusões e compensações previstas em lei, a fim de ajustar os demonstrativos contábeis com a declaração de Imposto de Renda.

Os tributos de IRPJ e CSLL no lucro real podem ser apurados anualmente ou trimestralmente. Para Oliveira *et al.* (2015), na apuração anual o recolhimento dos tributos ocorre mensalmente de acordo com estimativa mensal sobre o faturamento, assim Martins, Gelbcke, Santos e Iudícibus (2013, p. 398) descrevem que: “ao final do ano o total recolhido mensalmente deve ser comparado àquele apurado com base no lucro real anual, e a eventual diferença deve ser recolhida ou compensada (ou restituída)”. Já na apuração trimestral os períodos são encerrados no último dia dos meses de março, junho, setembro e dezembro. Sendo que em ambas se aplica uma alíquota de 15% sobre o lucro antes dos impostos para o IRPJ e uma alíquota adicional de 10% caso o lucro ultrapasse R\$ 240.000,00 lucro real anual e/ou R\$ 60.000,00 no lucro real trimestral, e de 9% para a CSLL, sua forma de pagamento é a mesma mencionada no lucro presumido.

As empresas que não se enquadrarem em outros regimes tributários, devido ao seu faturamento ou à atividade exercida, estarão enquadradas no lucro real. Consequentemente, não há impedimentos para a opção pelo lucro real de acordo com a atividade empresarial.

Para empresas com custo operacional elevado e com pouca margem de lucro, esse regime tende a ser o mais vantajoso, afinal a base de cálculo do IRPJ e CSLL incide sobre o lucro líquido do período, sendo assim, quanto menor o lucro, menor será o valor desses impostos e caso a empresa esteja operando com prejuízo, estará desobrigada a efetuar o pagamento correspondente a esses impostos no período, consequentemente, o prejuízo poderá ser compensado com futuros lucros, obedecendo ao limite previsto em lei. Outro fator importante a ser considerado na escolha do lucro real trimestral ou anual é a sazonalidade da atividade.

Por ser definitivo o lucro real trimestral, compensa para empresas que apresentam lucros constantes durante todo ano fiscal, já para empresas em que há mudanças nos resultados, o mais vantajoso é o lucro real anual, podendo haver balancetes de redução ou suspensão. O próximo tópico da revisão apresenta a diferença entre os conceitos de elisão e evasão no planejamento tributário.

2.2 ELISÃO FISCAL E EVASÃO FISCAL

O gestor procura garantir a sobrevivência da sua empresa no mercado, utilizando como prerrogativa, para se manter competitivo, a redução dos gastos. Nesses gastos estão embutidos os tributários na qual sua redução pode acontecer pela elisão ou evasão fiscal.

Elisão fiscal, é a busca pela redução dos dispêndios do contribuinte de acordo com previsão legal. Fabretti (2017) descreve a elisão fiscal, como o ato de buscar uma alternativa menos dispendiosa para o contribuinte, desde que esteja prevista em lei, ou seja, essas alternativas são encontradas nas lacunas presentes na legislação. Destaca-se que os impostos arrecadados pelos Estados são utilizados para manter a máquina pública funcionando (Mazzucato, 2014), nesse sentido, resalta-se a importância das organizações em realizar a apuração e o pagamento dos tributos, mas é natural que essas organizações busquem meios lícitos para diminuir essa contribuição.

Já a evasão fiscal, é a atitude que busca reduzir os dispêndios do contribuinte de maneira ilegal, ou seja, contrariando a legislação. Oliveira *et al.* (2015) define evasão fiscal como a busca por uma maneira de postergar, diminuir ou evitar a incidência e o pagamento de tributo, mediante atos ilícitos.

De acordo com Brandão (2020), o Brasil deixa de arrecadar mais de R\$ 417 bilhões por ano de impostos, segundo o autor, as empresas não declaram por ano cerca de R\$ 2,33 trilhões, no qual os índices de sonegação estão presentes em 47% em empresas de pequeno porte, 31% empresas de médio porte e 11% em empresas de grande porte. O próximo tópico do referencial apresenta outros estudos que também realizaram o planejamento tributário em organizações.

2.3 ESTUDOS ANTERIORES

Existem alguns estudos ao longo dos anos, que utilizaram o método de estudo de caso para constatar a aplicação do planejamento tributário em diversos ramos de atividade. Alguns desses estudos estão descritos na sequência.

Alves *et al.* (2020) realizaram um planejamento tributário comparando o simples nacional com o lucro presumido de uma indústria do ramo calçadista da cidade de Nova Serrana (MG), nesse estudo os autores identificaram que o regime do simples nacional se mostrou mais favorável para a empresa estudada.

Bisolo e Baggio (2012) realizam uma análise comparativa da tributação pelo lucro real por estimativa, suspensão e redução, trimestral e lucro presumido, com enfoque especial para o imposto de renda pessoa jurídica e a contribuição social sobre o lucro líquido, também utilizaram como método o estudo de caso para uma indústria do ramo de plástico, os resultados mostraram que o regime menos oneroso é o lucro real por estimativa, e o lucro real por suspensão e redução.

A pesquisa de Eckert *et al.* (2015) fez uso do estudo de caso em uma empresa fabricante de concreto e brita para descobrir de que forma a reestruturação societária implicará no valor dos tributos, os pesquisadores concluíram que a reestruturação societária pode impactar positivamente quanto negativamente na carga tributária da empresa, sendo que uma análise prévia é determinante para uma tomada de decisão assertiva nos negócios.

O estudo de Marcello *et al.* (2013) analisou a melhor escolha do regime de tributação, por meio de um estudo de caso com uma empresa do ramo de auto peças. A referida empresa apresentava-se no simples nacional, porém na análise realizada pelos pesquisadores apontou que o melhor regime de tributação era o lucro real.

Sontag *et al.* (2015) realizaram estudo de caso para o planejamento tributário considerando as alterações no Decreto nº 442, de 11 de fevereiro de 2015 (Paraná, 2015) em uma empresa do ramo atacadista situada na região Oeste do Paraná, a pesquisa apontou que o decreto aumentou

significativamente a tributação da empresa, entretanto o regime do simples nacional ainda continuou sendo o mais vantajoso para a empresa.

3 METODOLOGIA

A presente pesquisa, almeja ampliar o conhecimento sobre o planejamento tributário, esta classifica-se quanto aos seus objetivos, como exploratória, que conforme expresso por Raupp e Beuren (2012) é o estudo que analisa de maneira profunda um determinado tema, a fim de torná-lo mais compreensível. Gil (2010), completa que a pesquisa exploratória tem o objetivo de tornar o problema mais explícito ou formular hipóteses relativas ao problema apontado.

No tocante à abordagem do problema, este estudo é tipificado como qualitativa. Raupp e Beuren (2012, p.79) ressalta que a pesquisa qualitativa se caracteriza por “conhecer a natureza de um fenômeno social”, os autores ainda afirmam que este método é de grande importância nos tópicos que envolvem o desenvolvimento da contabilidade, tanto na esfera teórica quanto na esfera prática.

Quanto aos procedimentos metodológicos utilizados no estudo, tanto na abordagem teórica quanto nas técnicas de análise e coleta de dados, configura-se como estudo de caso. Raupp e Beuren (2012) explicam que nessa estratégia de pesquisa, o pesquisador tem seus conhecimentos ampliados precisamente de um caso específico, tendo em vista que este é um trabalho com foco em um único caso, diante da limitação de seus resultados não abrangerem outros fatos. Yin (2001), ainda destaca que o estudo de caso possibilita a investigação mantendo aspectos relevantes de situações reais. Assim, o estudo de caso é um procedimento em que o pesquisador estuda com veemência, as características e situações que envolvem determinado fato, resultando em conclusões, inaplicáveis a outras circunstâncias. Também foram utilizadas algumas bibliografias para fundamentar o estudo de caso.

O estudo de caso foi aplicado no ano de 2022, com as informações contábeis dos anos de 2020 e 2021, em uma empresa que atua há 22 anos no ramo de refeições preparadas. Essa organização está localizada em uma praça de alimentação de um *shopping* em uma cidade do Norte do Paraná e por meio deste estudo procurou identificar o melhor regime tributário, com o intuito de diminuir os gastos da organização e de ganhar mais espaço no mercado.

Para realizar o planejamento tributário foram utilizados, o Balanço Patrimonial, a Demonstração do Resultado do Exercício, o Livro Diário, e, extratos da folha de pagamento. Desses relatórios, foram extraídos os custos e despesas para avaliar os impactos sobre a folha de pagamento e tributos sobre o faturamento da empresa.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A empresa objeto do estudo, é constituída por dois sócios e está localizada em um *shopping* em uma cidade localizada na região Norte do Paraná, iniciou suas atividades em outubro de 1999, possui um Capital Social de R\$ 35.000,00, com atividade econômica principal de restaurantes e similares, atualmente está enquadrada no regime de tributação simples nacional. A empresa conta com quatro colaboradores em seu quadro de funcionários.

A natureza jurídica é de sociedade empresarial limitada, foi constituída por dois sócios, sendo que, após três anos um dos sócios deixou a sociedade e outra pessoa compôs o quadro empresarial. Em sua inauguração, a empresa trouxe uma novidade em alimentação para a cidade e na época contava com oito colaboradores.

Devido ao aumento da competitividade no mercado, a empresa está empenhada em reduzir seus custos. Dessa forma, o trabalho realizou um estudo de planejamento tributário, a fim de analisar se o regime tributário adotado atualmente é menos oneroso, ou se existe uma melhor opção

tributária, na expectativa de diminuir seus custos e tornar seus produtos mais competitivos e acessíveis ao mercado.

Ressalta-se que os anos analisados (2020 e 2021) foram impactados negativamente pela pandemia de COVID-19, restringindo seu funcionamento em alguns períodos dos anos analisados e com isso afetando seu faturamento e o seu quadro de funcionários.

Com as informações contábeis fornecidas pela empresa, foram feitas simulações dos cálculos tributários para o simples nacional, lucro presumido e lucro real, apresentados na Tabela 3. Em todos os regimes tributários as despesas com pessoal foram calculadas de acordo com as respectivas legislações, os valores correspondem à soma dos dois anos analisados.

TRIBUTOS	SIMPLES NACIONAL	LUCRO PRESUMIDO E LUCRO REAL
Folha de pagamento e FGTS	R\$ 123,125.02	R\$ 123,125.02
Contribuição patronal previdenciária – CPP	R\$ 25,774.85	-
Contribuição previdenciária patronal	-	R\$ 24,625.00
Terceiros	-	R\$ 7,141.25
Risco de acidente de trabalho – RAT	-	R\$ 2,462.50
Total	R\$ 148,899.87	R\$ 157,353.78

Tabela 3 – Impacto da folha de pagamento por regime tributário

O cálculo para os regimes tributários teve como base o mesmo faturamento de R\$ 983.236,67. Após a realização dos cálculos, das apropriações, das contribuições previdenciárias, patronais e em virtude da opção do regime tributário, encontrou-se uma diferença de R\$ 8.453,91. Isso acontece em virtude da diferença de alíquota aplicável no CPP do simples nacional, cuja alíquota corresponde a 42% do valor do Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS), ou seja, refere-se a porcentagem de 3,99% sobre o faturamento, após realizada a dedução. No lucro presumido e no lucro real a contribuição patronal é aplicável a uma alíquota de 20%, além de 5,8% de terceiros (SESI, SESC ou SEST 1,5%; SENAI, SENAC ou SENAT 1%; INCRA 0,2%; SEBRAE 0,6%; Salário-educação 2,5%) e 2% de RAT (a alíquota do RAT é variável de acordo com o grau de risco da atividade econômica desempenhada pela empresa), sendo essas alíquotas aplicadas ao valor bruto da folha de pagamento.

O cálculo do simples nacional foi mensal, conforme estabelecido pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 (BRASIL, 2006), apresentada na Tabela 2, na qual a empresa se enquadra na faixa 3. No lucro presumido o cálculo foi trimestral, aplicando a presunção de 8% para o IRPJ e de 12% para a CSLL, (alíquotas utilizadas para empresas comerciais), sobre a receita operacional bruta, para assim conseguir a base de cálculo do lucro presumido e sobre ela aplicar as porcentagens de 15% para o IRPJ e de 9% para a CSLL. Enquanto o PIS e o COFINS foram calculados sobre Regime de Incidência Cumulativa, com as alíquotas de 0,65% e 3,0% de acordo com a Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 (BRASIL, 1998) e o RE nº 574.706/PR (BRASIL, 2017) e o ICMS com alíquota de 3,2% de acordo com a Lei nº 11.580, de 14 de novembro de 1996 (Paraná, 1996), sendo estas sobre o faturamento bruto.

Em relação ao lucro real faz-se necessário fazer uma ressalva, em relação as notas de compra, pois a empresa tem em suas demonstrações todas informações de compras, mas não forneceu as notas para que fosse possível ter com exatidão do valor das substituições tributárias sobre a comercialização de bebidas, embora seu valor não seja tão significativo, pois o maior percentual de faturamento da empresa é venda de alimentos. Dessa forma no presente estudo, fez-se uma estimativa de 12% sobre o custo de mercadoria vendida, e esse valor foi usado como um possível crédito tributário a favor da empresa.

O lucro real foi apurado pela opção trimestral, o ICMS com alíquota de 3,2%, enquanto o PIS e COFINS com regime de incidência não cumulativa, e alíquotas respectivamente de 1,65% conforme Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (BRASIL, 2002) e 7,6% conforme Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (Brasil, 2003) e RE nº 574.706/PR (Brasil, 2017), sobre o faturamento bruto. Nesse regime tributário o IRPJ e o CSLL tiveram alíquotas de 15% e 9%, sobre o Lucro Líquido antes dos Impostos.

Os cálculos do comparativo correspondem à soma dos dois anos analisados, são apresentados na Tabela 4.

	SIMPLES NACIONAL	LUCRO PRESUMIDO	LUCRO REAL
RECEITA DE VENDAS	R\$ 983,236.67	R\$ 983,236.67	R\$ 983,236.67
(-) ICMS	R\$ 20,558.51	R\$ 31,463.57	R\$ 23,445.50
(-) PIS	R\$ 1,693.78	R\$ 6,186.53	R\$ 15,836.55
(-) COFINS	R\$ 7,818.37	R\$ 28,553.19	R\$ 72,944.13
(=) Receita líquida	R\$ 953,166.01	R\$ 917,033.38	R\$ 871,010.49
(-) CMV	R\$ 315,204.89	R\$ 315,204.89	R\$ 277,380.31
(=) Lucro bruto	R\$ 637,961.12	R\$ 601,828.49	R\$ 593,630.18
(-) Despesas com pessoal	R\$ 148,899.87	R\$ 157,353.83	R\$ 157,353.83
(-) Despesas administrativas	R\$ 165,558.90	R\$ 165,558.90	R\$ 165,558.90
(=) Lucro antes do IRPJ e CSLL	R\$ 323,502.35	R\$ 278,915.76	R\$ 270,717.45
(-) IRPJ	R\$ 3,375.28	R\$ 11,798.84	R\$ 40,607.62
(-) CSLL	R\$ 2,147.91	R\$ 10,618.96	R\$ 24,364.57
Resultado do exercício	R\$ 317,979.16	R\$ 256,497.96	R\$ 205,745.26
Percentual de lucratividade em relação ao faturamento	32.34%	26.09%	20.93%

Tabela 4 – Demonstração do Resultado do Exercício 2020 e 2021

O resultado apresentado nesse estudo vai ao encontro a pesquisa realizada por Alves *et al.* (2020) e de Sontag *et al.* (2015) de que o regime pelo simples nacional mostrou-se menos oneroso para empresa.

Conforme apresentado na Tabela 4, o simples nacional teve uma lucratividade de aproximadamente 124% maior que o lucro presumido e aproximadamente 155% maior que o lucro real, ou seja, para este tipo de empresa com as receitas e despesas que foram apresentadas, o regime tributário mais rentável é o simples nacional.

Um dos principais fatores que fazem com que o simples nacional seja o regime tributário mais vantajoso está em relação ao pagamento de tributos simplificado. A Tabela 5 explana a distinção citada:

TRIBUTOS	SIMPLES NACIONAL	LUCRO PRESUMIDO	LUCRO REAL
ICMS	R\$ 20,558.51	R\$ 31,463.57	R\$ 23,445.50
PIS	R\$ 1,693.78	R\$ 6,186.53	R\$ 15,836.55
COFINS	R\$ 7,818.37	R\$ 28,553.19	R\$ 72,944.13
IRPJ	R\$ 3,375.28	R\$ 11,798.84	R\$ 40,607.62
CSLL	R\$ 2,147.91	R\$ 10,618.96	R\$ 24,364.57
Total	R\$ 35,593.85	R\$ 88,621.09	R\$ 177,198.37

Tabela 5 – Impacto dos tributos por regime tributário

Esta tabela demonstra claramente a diferença acentuada na arrecadação de tributos conforme o regime tributário. O lucro presumido apresenta uma arrecadação de R\$ 53.027,27 maior que no simples nacional e o lucro real R\$ 141.604,52 maior que o simples nacional.

5 CONCLUSÃO

A carga tributária é um dos itens responsáveis pela oneração do resultado das empresas. Muitas empresas procuram diminuir de maneira legal suas despesas tributárias, com o auxílio de profissionais qualificados, utilizando o planejamento tributário, por uma opção menos onerosa, a fim de trazer maior lucratividade à empresa.

O presente estudo teve como objetivo a realização de um planejamento tributário para identificar qual o regime tributário (simples nacional, lucro presumido e lucro real) mais adequado para uma empresa de pequeno porte do ramo de fornecimento de refeições preparadas. Utilizando a metodologia de estudo de caso, o presente artigo conseguiu identificar qual o melhor regime tributário para a empresa em questão.

Dado as informações coletadas, e diante das análises comparativas dos regimes tributários, observa-se notoriamente que a opção pelo simples nacional, resulta na menor tributação acarretando a potencialização do resultado da empresa, gerando maior lucro.

O simples nacional mostrou-se a melhor opção para a empresa analisada porque é um regime tributário de arrecadação simplificada, que oferece um tratamento diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte, principalmente pelo fato de apresentar alíquotas mais acessíveis, em busca de incentivar o seu desenvolvimento por meio da simplificação das suas obrigações: tributárias, administrativas e/ou previdenciárias. Nesse sentido, como apontado por Cimoli *et al.* (2007) as políticas públicas são efetivadas com o intuito de contribuir para o desenvolvimento nacional, isso é mais acentuado em países em desenvolvimento.

Esse regime tributário é uma opção para o empreendedor, que busca ter uma menor tributação. Mas vale ressaltar que quanto maior o faturamento, maiores serão as alíquotas aplicadas no simples nacional, o que poderá torná-la desinteressante, logo, é necessária uma análise cautelosa do negócio, com todas as informações fidedignas e com profissionais capacitados.

A pesquisa apresentou de maneira clara e sucinta as diferenças entre as três opções de regime tributário na qual a empresa poderia optar. Destaca-se nesse estudo a importância de um planejamento tributário e a eficácia de um controle dos registros contábeis para esse fim.

Destarte, conforme apresentado no presente artigo, dadas as alíquotas aplicáveis ao nível de faturamento apurado, despesas administrativas e despesas com pessoal, vislumbra-se claramente que a melhor opção a ser apresentada aos sócios da empresa, é o regime tributário simples nacional.

Com isto a pesquisa procurou contribuir de maneira prática sobre a importância de se realizar o planejamento tributário periodicamente para constatar se a organização está utilizando o regime de tributação menos oneroso, a pesquisa também contribui de maneira teórica para a área de contabilidade tributária uma vez que pesquisas anteriores como as de Alves *et al.* (2020), Bisolo e Baggio (2012), Eckert *et al.* (2015), Marcello *et al.* (2013), Sontag *et al.* (2015), não haviam abordado esse ramo de atividade.

Esta pesquisa limita-se à empresa objeto de estudo devido às informações coletadas e a suas particularidades. Algumas informações não foram disponibilizadas pela empresa, o que resultou em interferências nos cálculos de alguns impostos. Também se limita ao período abordado para apuração dos resultados. Para pesquisas futuras sugere-se a aplicação do estudo de caso em outras empresas que atuem em outros ramos de atividade, ou que tenham um faturamento mais elevado para constatar o comportamento do simples nacional em caso de receitas mais elevadas.

REFERÊNCIAS

- Alves, D. C., Melo, R. C., & Castro, W. A. (2020). Planejamento tributário: um estudo de caso de uma empresa do ramo calçadista para identificar o regime tributário mais vantajoso. *Research, Society and Development*, 9(1), 1-24.
- Bisolo, T., & Baggio, D. K. (2012). Planejamento Tributário: estudo do regime tributário menos oneroso para a indústria. *Revista de Administração IMED*, 2(3), 195-206.
- Brandão, M. (2020). Brasil perde R\$ 417 bi por ano com sonegação de impostos. *Agência Brasil*, Brasília, 2020. Recuperado em: 31 mar. 2022 de <<https://agenciabrasil.ebc.com.br/geral/noticia/2020-12/brasil-perde-r-417-bi-por-ano-com-sonegacao-de-impostos-diz-estudo>>.
- Brasil. (2018). *Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018*. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília. Recuperado em: 20 mar. 2022. de <http://www.planalto.gov.br>.
- Brasil. (2006). *Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006*. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Brasília. Recuperado em 20 mar. 2022, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm.
- Brasil. (1995). *Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995*. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Brasília. Recuperado em 20 mar. 2022, de <http://www.planalto.gov.br>.
- Brasil. (1998). *Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998*. Altera a Legislação Tributária Federal. Brasília. Recuperado em 20 mar. 2022, de <http://www.planalto.gov.br>.
- Brasil. (2002). *Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. Brasília. Recuperado em 20 mar. 2022, de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm.
- Brasil. (2002). *Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002*. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Brasília. Recuperado em 20 mar. 2022, de <http://www.planalto.gov.br>.
- Brasil. (2003). *Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003*. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Brasília. Recuperado em 20 mar. 2022, de <http://www.planalto.gov.br>.
- Brasil. (2017). Pleno do Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 574.706/PR*. Relatora Ministra Cármen Lúcia, 15 mar. 2017. Recuperado em 20 mar. 2022, de <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1262003614/embdecl-no-recurso-extraordinario-re-574706-pr-0054358-6420161000000/inteiro-teor-1262003623>.

- Cimoli, M., Dosi, G., Nelson, R. R. & Stiglitz, J. (2007). Instituições e políticas moldando o desenvolvimento industrial: uma nota introdutória. *Revista Brasileira de Inovação*, 6(1), 55-85.
- Eckert, A., Motta, J. L., Mecca, M. S., Biasio, R., & Almeida, S. G. (2015). A reestruturação societária como estratégia de planejamento tributário em uma empresa de concreto e brita. *Revista UNEMAT de Contabilidade*, 4(8), 1-27.
- Fabretti, L. C. (2017). *Contabilidade Tributária*. 16. ed. São Paulo: Atlas.
- Gil, A. C. (2010). *Como Elaborar Projetos de Pesquisa*. 5. ed. São Paulo: Atlas.
- INSS- Instituto Brasileiro De Planejamento E Tributação. (2022). *Carga tributária potencial brasileira*, Curitiba, 2022. Recuperado em 30 mar. 2022, de <<https://ibpt.com.br/carga-tributaria-potencial-brasileira/>>.
- Marcello, I. E., Souza, D. B., & Pietraszek, N. (2013). Planejamento Tributário: um estudo de caso de uma empresa do ramo de autopeças. *Revista Eletrônica de Administração e Turismo*, 3(2), 252-268.
- Martins, E., Gelbcke, E. R., Santos, A. & Iudícibus, S. (2013). *Manual de Contabilidade Societária: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais de do CPC*. 2. ed. São Paulo: Atlas.
- Mazzucato, M. (2014). *O estado empreendedor: desmascarando o mito do setor público vs. setor privado*. São Paulo: Portfolio-Penguin.
- Oliveira, G. P. (2009). *Contabilidade Tributária*. 3. ed. São Paulo: Saraiva.
- Oliveira, L. M., Chieregato, R., Perez Jr., J. H., & Gomes, M. B. (2015). *Manual de Contabilidade Tributária: textos e testes com as respostas*. 14. ed. São Paulo: Atlas.
- Paraná. (2015). *Decreto nº 442, de 11 de fevereiro de 2015*. Novas Regras para Recolhimentos de ICMS em Operações Interestaduais Curitiba, 2015. Recuperado em 20 mar. 2022, de <http://boletim.fazenda.pr.gov.br/boletins/item/2015/3>
- Paraná. (1996). *Lei nº 11.580, de 14 de novembro de 1996*. Dispõe sobre o ICMS com base no art. 155, inc. II, §§ 2º e 3º, da Constituição Federal e na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 e adota outras providências. Curitiba. Recuperado em 20 mar. 2022, de <https://www.sefanet.pr.gov.br/SEFADocumento/Arquivos/11199611580.pdf>
- Raupp, F. M. & Beuren, I. M. (2012). Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: Beuren, I. M. (org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 77-97.
- Sampaio, L. E. T. & Marques, H. R. (2015). A Importância do Planejamento Tributário nas Micro e Pequenas Empresas. *Revista Controle*, 13(1), 199-217.
- SEBRAE - Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. (2020). *Como saber*
Revista Brasileira de Contabilidade e Gestão – RBC&G, ISSN: 2316-4190 v.11, n.20, p. 133-146, jun. 2022.

qual o enquadramento tributário para minha empresa. Recuperado em 20 mar. 2022, de <https://m.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/sp/sebraeaz/pequenos-negocios-em-numeros,12e8794363447510VgnVCM1000004c00210aRCRD>.

Sontag, A. G., Hofer, E., & Bulhões, R. (2015). Planejamento Tributário: um estudo aplicado a uma empresa paranaense. *Revista Inovação, Projetos e Tecnologias – IPTEC*, 3(2), 211-225.

Vey, I. H., & Bornia, A. C. (2010). Reorganização Societária como forma de Planejamento Tributário: um estudo de caso. *Race, Unoesc*, 9(1-2), 23-344.

Yin, R. K. (2001). *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 2. ed. Porto Alegre: Bookman.