

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC

CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

JOÃO PEDRO MARTIGNAGO BIF

**LUCRO REAL OU LUCRO PRESUMIDO: UM ESTUDO DE CASO EM UMA
EMPRESA DE CONFECÇÃO SITUADA NO SUL DE SANTA CATARINA**

CRICIÚMA

2021

JOÃO PEDRO MARTIGNAGO BIF

**LUCRO REAL OU LUCRO PRESUMIDO: UM ESTUDO DE CASO EM UMA
EMPRESA DE CONFECÇÃO SITUADA NO SUL DE SANTA CATARINA**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do grau de bacharel no curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador: Prof.^a. Esp. Patriele de Faveri Fontana

CRICIÚMA

2021

**Dedico este trabalho à minha família,
amigos e professores pela força e
incentivo.**

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, por estar sempre me protegendo e guiando os meus passos, pela oportunidade de estar realizando esse trabalho e finalizando mais um objetivo em minha vida.

A minha família por me incentivarem a seguir em frente diante das adversidades, agradeço também pela pessoa que me tornei.

Agradeço aos meus amigos que estiveram presentes comigo nessa caminhada durante os momentos bons e ruins.

Agradeço também a minha orientadora Professora Patriele que sempre demonstrou muita dedicação, comprometimento e paciência para me auxiliar no que fosse necessário.

Para finalizar, agradeço a empresa estudada, por disponibilizar todas as informações necessárias para a realização do presente trabalho e a todos que de alguma maneira me ajudaram a chegar até aqui. Obrigado!

“No que diz respeito ao empenho, ao compromisso, ao esforço, à dedicação, não existe meio termo. Ou você faz uma coisa bem feita ou não faz.”

Ayrton Senna



LUCRO REAL OU LUCRO PRESUMIDO: UM ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA DE CONFECÇÃO SITUADA NO SUL DE SANTA CATARINA

João Pedro Martignago Bif¹

Patriele de Faveri Fontana²

RESUMO: No atual cenário econômico brasileiro, o planejamento tributário faz-se essencial, pois a legislação tributária em nosso país está se tornando muito complexa, com constantes alterações. Diante disso, o planejamento tributário se destaca com o propósito de que as empresas tenham o menor ônus tributário respeitando todas as legislações vigentes. O presente trabalho tem como objetivo elaborar um estudo que aponte qual é o regime de tributação mais vantajoso entre o Lucro Real e Lucro Presumido para uma empresa do setor da confecção localizada no sul de Santa Catarina, tomando como base as Demonstrações Contábeis do ano de 2019, 2020 e 2021. . Em relação aos objetivos, a pesquisa é caracterizada com uma abordagem qualitativa e quantitativa, com um estudo descritivo com a realização de um com o estudo de caso. Para alcançar o objetivo geral da pesquisa realizou-se um comparativo entre os regimes de tributação do Lucro Real e Lucro Presumido tendo o enfoque os tributos federais, por meio de análises e planilhas para auxiliar nos cálculos dos tributos. Os resultados obtidos demonstram-se que o Lucro Real é o mais vantajoso à empresa, pois, por meio dos valores levantados, apresenta-se uma diferença tributária significantes de 34%, 57% e 69% nos anos de 2019, 2020 e 2021 em relação ao Lucro Presumido. Sendo assim, pode-se afirmar que o planejamento tributário é de grande importância para a empresa, possibilitando que a mesma reduza a sua carga tributária de forma lícita.

PALAVRAS – CHAVE: Planejamento Tributário, Lucro Presumido, Lucro Real.

AREA TEMÁTICA: Tema 05 – Contabilidade Tributária

1 INTRODUÇÃO

O mundo moderno exige do profissional contábil um conhecimento que vá além do aprendido em sala de aula, portanto o contador deve buscar o domínio da área por meio de atualizações constantes com o intuito de manter-se competitivo no mercado. Nesse sentido surge a área tributária que impõe ao profissional um amplo conhecimento em legislações do seu país. De acordo com Crepaldi (2019) a principal função da contabilidade tributária é realizar com exatidão as apurações dos tributos, sempre respeitando as legislações vigentes.

¹ Acadêmico do curso de Ciências Contábeis da UNESC, Criciúma, Santa Catarina, Brasil.

² Professora Especialista, UNESC, Criciúma, Santa Catarina, Brasil.



No atual cenário econômico brasileiro, o planejamento tributário é essencial, pois a legislação tributária brasileira está se tornando muito complexa, com constantes mudanças e criações de novas leis. Segundo Benício e Portela (2017), o planejamento tributário irá definir por qual caminho as organizações deverão seguir, tendo sempre como objetivo alcançar por meio da elisão fiscal o menor ônus tributário para o contribuinte.

Diante disso, as empresas podem optar pelos seguintes regimes tributários: Simples Nacional, Lucro Presumido, Lucro Real e Lucro Arbitrado onde a pessoa jurídica irá selecionar o menos oneroso em que a mesma pode-se enquadrar.

Os maiores problemas que os empreendedores brasileiros encontram estão sempre ligados a grande burocracia e a alta carga tributária. Os cidadãos por sua vez acabam consumindo menos produtos devido ao alto valor de venda dos mesmos. De acordo com estudos da Receita Federal do Brasil (RFB) em março de 2020, referente ao ano de 2018, a carga tributária bruta atingiu 33,26% do Produto Interno Bruto (PIB) indicando um aumento de 0,93% em comparação ao ano de 2017, essa variação resultou no acréscimo de 1,3% no PIB e de 4,2% da arrecadação tributária nos três níveis do governo.

O Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) constatou por meio de um estudo realizado em 2018, que o Brasil aparece entre os trinta países com maior carga tributária no mundo, possuindo um dos piores custos benefícios existentes. Somente em 2020 foram arrecadados em tributos o montante de R\$ 2.057.746.503.833,19 resultando em 151 dias trabalhados para pagar os tributos. A partir das informações citadas, abre-se espaço para uma questão: Qual o regime de tributação menos oneroso entre o Lucro Real e Lucro Presumido, para uma empresa do ramo de confecção?

A partir desse questionamento, tem-se como objetivo geral elaborar um estudo que aponte qual é o regime de tributação mais vantajoso entre o Lucro Real e Lucro Presumido para uma empresa do setor da confecção localizada no sul de Santa Catarina, tomando como base as Demonstrações Contábeis do ano de 2019, 2020 e 2021.

Para atingir o objetivo geral sugere-se os seguintes objetivos específicos: Caracterizar a empresa objeto de estudo; buscar e analisar relatórios contendo as informações de entrada e saída; apurar a tributação pelo regime de tributação do Lucro Real e Lucro Presumido, indicando o menos oneroso.

Esse estudo se justifica, pois pelo ponto de vista teórico, percebe-se que a contabilidade tributária no Brasil é muito complexa e por isso ainda gera diversas dúvidas nas empresas, de como ela funciona, quais as suas aplicações e qual regime tributário é o menos oneroso. Do ponto de vista prático, essa pesquisa compara diferentes regimes tributários focando nos tributos federais, utilizando um cenário real tendo como finalidade auxiliar na escolha para a melhor tomada de decisão. Do ponto de vista social este estudo apresenta sua relevância, pois presume-se que o menor pagamento de imposto é benéfico para a expansão da empresa, assim aumentando a geração de empregos e possivelmente reduzindo o preço dos produtos.

A estrutura desse estudo inicia-se pela introdução que descreve de forma resumida a problematização estudada. A segunda seção é formada pela fundamentação teórica que apresenta toda a teoria envolvida na elaboração da pesquisa e a terceira seção refere-se aos procedimentos utilizados no estudo de caso. Por fim, na quarta e quinta seção apresentam as análises dos resultados encontrados e as considerações finais respectivamente.



2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo aborda-se por meio de pesquisas bibliográficas o tema proposto, trazendo informações sobre o Sistema Tributário Nacional (STN) e suas formas de tributação. O estudo realizado utiliza a metodologia comparativa, entre os regimes de tributação, Lucro Presumido e Lucro Real, considerando apenas os tributos federais incidentes e verifica qual apresenta-se menos oneroso para a empresa.

2.1 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Conforme Holzkamp e Bacil (2014), o Sistema Tributário Nacional (STN) começou a ficar complexo após a Constituição de 1934, com ela o governo passou o seu foco a arrecadação dos mais variadas tributos internos com o Estado focando em tributos sobre as vendas e os municípios em cobrar sobre as propriedades prediais.

Holzkamp e Bacil (2014), afirmam também que o Sistema Tributário Nacional (STN) é um dos mais complexos no mundo e que este necessita ser reformulado devido à alta carga tributária existente.

O STN é regido pela Lei nº 5.172/1966 conforme trata o seu primeiro artigo:

Esta Lei regula, com fundamento na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, o sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no artigo 5º, inciso XV, alínea *b*, da Constituição Federal as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar.

Segundo Pêgas (2017), um dos principais pilares dessa reforma tributária nos anos 60 era a simplificação do sistema e a organização do mesmo, a partir dela a maior parte dos recursos arrecadados foi centralizada para o âmbito federal com o intuito de garantir a capacidade de desenvolvimento do país.

Ainda na visão de Pêgas (2017), mesmo após a mudança que esta reforma e a Constituição Federal de 1988 trouxeram, não foi o suficiente, pois no seu entendimento a reforma tributária ideal deveria simplificar, reduzir e estabilizar.

2.2 TRIBUTOS

O conceito de tributo previsto no art. 3 do Código Tributário Nacional (CTN), define que: “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

De acordo com o art. 9 da Lei nº 4.320/1964, Tributo é:

Tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.

Para Crepaldi (2019), a arrecadação desses valores possui como função a manutenção do estado e suas funções básicas.



Como afirma Fabretti (2016), o fato gerador do tributo surge sempre que existe a incidência tributária prevista em lei, gerando assim a obrigação tributária. Exemplos de fatos geradores: Prestação de um serviço e venda de uma mercadoria.

De acordo com Benicio e Portela (2017), a incidência tributária acontece apenas quando ocorre o fato gerador, sendo que este terá a sua alíquota conforme a legislação do regime tributário.

De acordo com Pêgas (2017), possuímos as seguintes espécies de tributos:

- Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria
- Contribuições Sociais, Econômicas e Especiais
- Empréstimos Compulsórios

Ainda segundo Pêgas (2017), os tributos podem ser divididos em duas espécies: Vinculados, onde existe relação entre o valor arrecado e o serviço prestado pela união como a taxa, e os não vinculados que são os impostos, devidos independentemente das atividades prestadas pelo estado.

Na concepção de Pêgas (2017), imposto é o tributo que tem o fato gerador independente de qualquer atividade estatal, nascendo por meio de um ato do contribuinte.

A definição de taxa pode ser encontrada no art. 77 do CTN:

As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

De acordo com Pêgas (2017), a contribuição de melhoria pode ser cobrada por todos os entes federativos desde que ocorra uma valorização imobiliária quando houver uma obra pública.

Conforme disposto no art. 149 da Constituição Federal de 1988, as contribuições sociais são de competência da união, abrangendo suas três espécies: “intervenção no domínio econômico, de interesse de categorias profissionais ou econômicas e de Seguridade Social.”

As contribuições econômicas e especiais, segundo Pêgas (2017), são as cobradas por sindicatos ou por profissões regulamentadas, exemplo: Anuidade desembolsada pelos contadores para o exercício da profissão e a CIDE (Contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre as operações realizadas com combustíveis).

Os empréstimos Compulsórios na concepção de Pêgas (2017), são instituídos em dois casos: calamidade pública ou investimento público urgente e de grande relevância.

2.2.1 Competência Tributária

De acordo com Crepaldi (2019), a Constituição Federal (CF) organiza todo o Sistema Tributário Nacional (STN) de modo que todas as normas básicas do direito tributário como as competências, formas e limites estejam na Constituição Federal.

O art. 7 do CTN explica que:



A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

A seguir, demonstra-se como os tributos são divididos entre União, Estados e Municípios.

Quadro 01 – Impostos Federais, Estaduais e Municipais

União	Estado	Municípios
II – Imposto de Importação IE – Imposto de Exportação IR – Imposto de Renda IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados IOF – Imposto sobre Operação de Crédito, Câmbio e Seguros ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural IGF – Imposto sobre Grandes Fortunas	ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicações ITCMD – Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens e Direitos IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores	ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza IPTU – Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbano ITBI – Imposto de Transmissão de Bens Imóveis e Direitos a Eles Relativos Inter Vivos

Fonte: Elaborada por Pêgas (2017), adaptado pelo Autor (2021).

Após a apresentação do Sistema Tributário Nacional (STN), dos tributos e suas competências, o presente trabalho tem seu foco direcionado na realização de um planejamento tributário e os regimes tributários utilizados pelo mesmo.

2.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Na afirmação de Fabretti (2016), a contabilidade tributária é o ramo da contabilidade que aplica os conceitos e legislações de forma correta, atendendo tanto as exigências fiscais dos órgãos reguladores, como as necessárias aos sócios onde o patrimônio e os resultados contábeis devem ser demonstrados com exatidão.

O planejamento tributário pode ser entendido como uma forma lícita de reduzir a carga fiscal paga pelo contribuinte, exigindo profissionais capacitados e com grande conhecimento do assunto.

Para Fabretti (2016), o planejamento tributário é como qualquer outro tipo de planejamento em termos de importância, por meio dessa organização as empresas devem buscar sempre a maximização de lucros e minimizar os valores perdidos para que possam continuar competindo no difícil mercado em que se encontram.

Na compreensão de Pêgas (2017), existe uma regra geral para as empresas de maior porte com relação ao seu regime de tributação, as empresas com grande margem de lucro devem escolher o regime do Lucro Presumido, já as organizações que possuem margem de lucro reduzida optam pelo Lucro Real.

A finalidade do planejamento tributário é reduzir os valores pagos em tributos sempre respeitando as legislações vigentes no país. Segundo Fabretti (2016), para chegar na elisão fiscal é importante procurar lacunas dentro das legislações ou utilizar as alternativas legais para que o valor a ser pago seja o menos oneroso.



Já a evasão fiscal na visão de Fabretti (2016), é o contrário da elisão pois parte do princípio de ocultar ou diminuir por meios não legais os valores a serem pagos em tributos.

2.3.1 Regimes Tributários

No Brasil, conforme Crepaldi (2019), os regimes tributários utilizados pelas empresas são: Simples Nacional, Lucro Presumido, Lucro Real e Lucro Arbitrado. A escolha destes regimes é de fundamental importância pois cada um possui suas regras e modos de apurações específicos.

De acordo com Pêgas (2017), o Lucro Arbitrado nada mais é que uma forma de apuração utilizado pelo contribuinte ou pelo fisco para o cálculo dos tributos, esse arbitramento acontece em algumas ocasiões específicas, como por exemplo quando não existe as demonstrações contábeis ou quanto se tem indícios de fraudes. Ainda segundo o mesmo, existem duas formas de arbitramento, a primeira ocorre quando é conhecida a receita bruta assim utiliza-se os percentuais do Lucro Presumido, acrescido de 20%. Exemplo: Uma empresa comercial que possui presunção de 8% de IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica) terá o acréscimo de mais 20%, então a base de cálculo para o imposto será encontrada com a alíquota de 9,6%, tendo a mesma regra para a CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido).

Segundo Crepaldi (2019), o Simples Nacional é um regime de tributação simplificado para empresas de pequeno porte com limite de receita bruta de até R\$ 4.800.000,00, nesse regime os tributos são pagos em uma única guia, o DAS, onde alocam-se os seguintes tributos que variam de acordo com a atividade da empresa: IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, IPI, ICMS, ISS e CPP.

Na sequência estão apresentados os regimes do Lucro Presumido e Lucro Real utilizados no presente trabalho.

2.3.1.1 Lucro Presumido

Sob o ponto de vista de Crepaldi (2019), o Lucro Presumido possui este nome pois o mesmo é calculado por meio de uma alíquota aplicada na receita bruta para que seja descoberta a base de cálculo dos tributos, ou seja, esse regime de tributação utiliza para o cálculo dos tributos um percentual de presunção que representaria o lucro da empresa, porém este valor não é o ganho efetivo.

Segundo Pêgas (2017), o Lucro Presumido deverá ser calculado trimestralmente com o recolhimento no último dia útil do mês subsequente ao fechamento do trimestre, estão incluídos nesse regime de tributação os seguintes tributos: IRPJ (Imposto de renda pessoa Jurídica), CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), PIS (Programa de Integração Social) e a COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social) cumulativos, IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) , ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços) e o ISS (Imposto sobre Serviços).

Conforme a Lei 9.718/98 art.13, nos diz que:

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) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze)



meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no Lucro Presumido.

Para Crepaldi (2019), também estão impossibilitados de optar pelo Lucro Presumido aqueles que: tiverem a receita superior ao permitido; que sejam instituições bancárias ou que participem do setor financeiro; que queiram aproveitar benefícios fiscais do imposto de renda; que possuem lucros, ganhos de capital ou rendimentos no exterior; que tenham suspenso ou reduzido o pagamento dos impostos no ano corrente e que explorem atividade de prestação cumulativa de serviços de assessoria creditícia, mercadologia, gestão de créditos e entre outras.

Segundo Fabretti (2016), a base de cálculo do IRPJ e CSLL trimestral será composta pelo percentual sobre a receita bruta, ganhos de capital na venda de ativos, rendimentos das aplicações financeiras e demais receitas.

A seguir estão apresentados os percentuais de presunção de IRPJ e CSLL utilizados no regime tributário do Lucro Presumido:

Quadro 02 – Percentuais de presunção IRPJ

Atividades	Base incidente sobre a receita bruta (IRPJ)
Indústria e comércio em geral	8%
Revenda combustível para consumo	1,6%
Prestação de serviço de transporte, exceto carga	16%
Prestação de serviço de t. de carga e Serviços hospitalares	8%
Prestação de demais serviços em geral	32%
Prestação de serv. em geral com Receita bruta anual no valor de R\$ 120.000,00, exceto serv. hospitalares, serviços de cargas e profissões regulamentadas	16%
Empresas que possuem atividades de venda de imóveis	8%

Fonte: Legislação Federal, art. 15, Lei nº 9.249/1995.

Após a aplicação destes percentuais de presunção, realiza-se o cálculo do IRPJ com alíquota de 15% e para o adicional do imposto que é calculado acima de R\$ 60.000,00 ao trimestre de lucro, utilizando a alíquota de 10%.

Quadro 03 – Percentuais de presunção da CSLL

Atividades	Base incidente sobre a receita bruta (CSLL)
Industriais, comerciais, serviços hospitalares e de transporte	12%
Prestação de serviço em geral, exceto serviços hospitalares e transporte	32%
Intermediação de negócios	32%
Administração, locação ou cessão de bens imóveis, moveis e direitos de qualquer natureza	32%

Fonte: Legislação Federal, art. 20, Lei nº 9.249/1995.

Depois de descoberta a base de cálculo da CSLL, aplica-se a sua alíquota de 9%.

De acordo com Pêgas (2017), as empresas optantes pelo Lucro Presumido terão o cálculo do PIS e da COFINS de forma cumulativa, ou seja, calcula-se os tributos com base na receita bruta menos as deduções permitidas (Vendas canceladas e descontos incondicionais concedidos) em alíquotas de 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS.



Ainda segundo Pêgas (2017), algumas receitas não serão tributadas pelo PIS e pela COFINS como as receitas com vendas para o exterior, receita de prestação de serviço ao exterior, receita de vendas para empresa comercial exportadora com fins de exportação, estas exclusões são válidas para regime cumulativo e não cumulativo.

Segundo o artigo 69 do Decreto nº 7.212/2010, as alíquotas básicas constatadas na tabela TIPI (Tabela de Incidência do Imposto sobre produtos industrializados), mostram que a incidência do IPI para os produtos de origem têxteis em uma empresa do regime normal terá a tributação feita por meio de alíquota zero.

Após a apresentação das particularidades envolvidas na apuração de tributos utilizando o regime de tributação Lucro Presumido, a seguir serão demonstradas as principais regras do regime tributário do Lucro Real.

2.3.1.2 Lucro Real

De acordo com Pêgas (2017), o Lucro Real não é exatamente o resultado contábil apurado pois existem divergências com a legislação fiscal na interpretação de certas receitas e despesas, ou seja, para chegar ao valor real devido ao fisco deve-se fazer alguns ajustes na base de cálculo dos tributos sobre o lucro.

Algumas pessoas jurídicas possuem a obrigação de optar pelo Lucro Real, segundo o art. 140 da Lei nº 9.718/1998 quem superar o limite de receita total de R\$ 78.000.000,00 ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 meses; atividades como bancos e sociedades de crédito; lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior; que usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto.

Conforme Fabretti (2016), relata que no LALUR (Livro de Apuração Fiscal do Lucro Real) existem algumas despesas reconhecidas pela contabilidade que voltam a ser adicionadas na base de cálculo do imposto tais como as multas por infrações de trânsito, brindes sem publicidade e entre outras.

Segundo Fabretti (2016), em relação as exclusões podem ser deduzidas os dividendos obtidos de investimentos em ações de outras empresas avaliadas pelo custo de aquisição, depreciação acelerada por incentivos fiscais, benefícios fiscais destinados a investimentos e etc.

De acordo com a Lei nº 8.981/1995 art. 42, trata que se pode compensar o prejuízo fiscal em 30% do lucro líquido após os ajustes.

No entender de Crepaldi (2019) as alíquotas do IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica) e CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) nessa modalidade de tributação são: 15% para IRPJ podendo ter 10% de adicional sobre o lucro acima de R\$ 20.000,00 ao mês ou R\$ 240.000,00 ao ano e para a CSLL a alíquota será de 9%.

Segundo Fabretti (2016), para o regime do Lucro Real, o PIS (Programa de Integração Social) e a COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social) são os de natureza não cumulativa, sendo a base de cálculo o faturamento mensal já ajustado e suas alíquotas em regra geral, são de 1,65% e 7,60% respectivamente, as mesmas são maiores que as exigidas pelo método cumulativo, porém com o diferencial de permitir o aproveitamento de créditos nas aquisições de matérias primas, embalagens, produtos para revenda, manutenções de máquinas, energia elétrica do setor fabril e etc.

De acordo com o art. 1 do Decreto nº 8.426/2015, as alíquotas do PIS e da COFINS ficam diferenciadas em algumas ocasiões, como é o caso das receitas



financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas que possuem alíquotas de 0,65% e 4% respectivamente.

Ainda Pêgas (2017), traz que alguns contribuintes estão sujeitos a modalidade cumulativa de PIS 0,65% e da COFINS 3%, sendo alguns deles os com receitas decorrentes da prestação de serviço de telecomunicação, vendas de jornais e periódicos e com prestação de serviço para educação infantil, ensino fundamental, médio e educação superior.

Conforme Crepaldi (2019), pode-se optar pela forma de apuração trimestral ou anual (estimativa mensal ou redução e suspensão) e que para isso, se faz necessário um estudo com o intuito de identificar qual a melhor forma de cálculo para cada empresa, pois no regime anual pode-se suspender ou reduzir os pagamentos dos tributos sobre o lucro.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Neste capítulo, apresenta-se o enquadramento metodológico do estudo e os procedimentos utilizados para a coleta e análise de dados da pesquisa.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

A análise de dados utiliza-se a abordagem qualitativa e quantitativa, em razão que os dados obtidos na pesquisa são interpretados e possibilitam realizar um comparativo entre regimes tributários para uma empresa. A pesquisa qualitativa de acordo com Creswell (2014), emprega diversas formas de investigação, coleta de dados e a sua análise.

A pesquisa qualitativa pode ser justificada por ter uma abordagem mais completa. Conforme Lakatos e Marconi (2017), o estudo qualitativo desenvolve-se de forma natural, focando na realidade de forma complexa. Já para a abordagem quantitativa o autor demonstra que nesse modelo tem-se as vantagens de verificar os resultados pela análise estatística com precisão e controle das variáveis.

Em relação aos objetivos, o estudo apresenta-se de forma descritiva, uma vez que busca analisar e detalhar as características sobre o tema, de forma que não haja intervenção do pesquisador do estudo. Para Richardson (2017), os estudos de natureza descritiva pretendem analisar uma situação específica de um grupo ou de um indivíduo com o intuito de descobrir por meio da investigação dos fatos o que está acontecendo. Ainda segundo Richardson (2017), esse tipo de abordagem é a ideal quando o pesquisador tem a intenção de investigar um determinado assunto baseando-se no comportamento dos diversos fatores que englobam o estudo.

Para a construção do presente trabalho realizou-se um estudo de caso que para Gil (2017), “consiste em um estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento”. O presente estudo aplica-se em uma empresa do ramo de confecção situada no Sul de Santa Catarina, tendo como finalidade a elaboração de um planejamento tributário, comparando os regimes de tributação, legislações e tributações para obter o melhor resultado.

Conforme Marconi e Lakatos (2017), a pesquisa documental tem como característica principal a coleta de dados de fontes primárias, ou seja, de documentos podendo ser realizada após o fato ter ocorrido ou não. Já para a realização da



pesquisa bibliográfica de forma documental utiliza-se de materiais já existentes, constituídos por livros, artigos científicos e sites confiáveis.

3.2 PROCEDIMENTO DE COLETA E ANÁLISE DE DADOS

Para que o objetivo de estudo possa ser alcançado, primeiramente solicitou-se aos donos da empresa a autorização para o fornecimento dos dados a serem utilizados na pesquisa.

Já para a realização do procedimento de coleta e análise de dados, faz-se necessário a coleta de documentos fiscais da empresa, como faturamento, balanço patrimonial, apurações do PIS e da COFINS e apuração do Lucro Real dos períodos de 2019, 2020 e 2021. Estes dados foram obtidos junto ao escritório contábil que presta serviços a empresa estudada.

Com os dados obtidos são elaboradas planilhas no Excel para simular as apurações do Lucro Presumido e Lucro Real somente dos tributos que possuem variação entre os regimes, que servem de base para obter o resultado esperado. Após isso, são realizados os comparativos tributários, simulando o que a empresa recolheria por meio da elisão em cada regime tributário, com a finalidade de optar pelo regime menos oneroso para a instituição.

Por fim, menciona-se que o regime tributário do Simples Nacional foi descartado, pois o faturamento da empresa ultrapassa o limite permitido pela Lei Complementar nº 123/2006, e o Lucro Arbitrado não será utilizado devido as práticas adequadas de escrituração da empresa.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo demonstra-se os comparativos do estudo de caso, que tem como objetivo verificar qual o regime tributário mais vantajoso para a empresa estudada, sendo analisadas as informações que foram cedidas pela companhia.

A empresa objeto do estudo trata-se de uma sociedade limitada no ramo de confecção, para proteger sua marca e suas operações, a mesma solicitou que não fosse divulgado seu nome verdadeiro e nem seus números operacionais, portanto apresenta-se seu nome como empresa X e seus valores estão demonstrados após a aplicação de um índice. Há mais de 40 anos no mercado, atualmente possui 80 funcionários, entre a sua principal atividade se destaca o desenvolvimento de produtos para a moda feminina. A organização atende Santa Catarina e demais estados do Brasil.

Atualmente a empresa é optante pelo regime de tributação do Lucro Real, mas, com o cenário atual faz necessário analisar e comparar se este regime ainda se mostra mais vantajoso quando comparado ao Lucro Presumido.

Todos os valores apresentados no presente trabalho são demonstrados em reais (R\$), e para facilitar a apresentação dos mesmos, todos os cálculos estão dispostos em trimestres.

4.1 APRESENTAÇÃO DOS DADOS PESQUISADOS

Abaixo estão dispostas as informações obtidas por meio das demonstrações contábeis, relatórios, livros de apurações dos tributos e documentos cedidos tanto pela empresa, como pelo escritório responsável pela contabilidade.



Os quadros a seguir, demonstram os valores base para os próximos cálculos, como o faturamento, receitas não tributadas, gastos com as compras, devoluções de vendas e de compras, valores creditados com imobilizados, aluguéis, receitas financeiras com juros e descontos obtidos e entre outras informações para realização dos demonstrativos.

Quadro 4 – Base dos cálculos 2019

PER.	FAT. BRUTO	REC. Ñ. TRIB	EX. ICMS	DEV. COMPRA	REC. FINAN.
JAN	1.330.847,73	0,00	124.104,01	9.526,67	1.531,19
FEV	1.785.841,63	0,00	176.554,42	34.344,85	2.526,17
MAR	2.588.182,38	0,00	256.075,84	9.735,15	4.018,31
ABR	2.838.081,62	0,00	274.742,14	50.661,21	6.080,14
MAI	2.101.070,37	0,00	194.711,69	14.004,24	5.218,23
JUN	1.576.453,17	6.034,80	153.185,26	38.807,27	3.543,13
JUL	2.404.360,82	5.874,02	251.969,49	108.344,24	2.846,72
AGO	2.953.949,35	49.180,60	287.470,13	70.236,36	1.584,16
SET	2.304.531,36	33.635,85	218.002,82	58.688,48	890,19
OUT	2.942.267,35	25.024,67	278.607,27	80.176,97	983,20
NOV	3.191.411,23	27.000,64	299.599,22	32.967,27	1.310,19
DEZ	147.357,17	11.193,00	11.181,51	13.839,39	2.614,10
TOTAL	26.164.354,18	157.943,58	2.526.203,80	521.332,10	33.145,73

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

PER.	DEVOLUÇÕES	COMPRAS/SERV	B.C IMOB.	ALUGUEL
JAN	38.040,81	573.564,24	0,00	9.392,86
FEV	49.861,86	905.192,30	0,00	9.576,42
MAR	33.360,84	1.026.888,83	0,00	9.577,20
ABR	34.523,44	997.721,09	0,00	10.251,23
MAI	82.104,94	853.986,00	0,00	6.977,81
JUN	71.187,52	827.116,86	250,00	9.705,66
JUL	241.942,09	637.164,54	272,90	9.705,66
AGO	56.509,35	1.084.026,21	272,90	9.705,66
SET	41.065,95	1.089.302,44	272,90	9.705,66
OUT	58.463,32	1.099.595,02	272,90	9.705,66
NOV	30.873,93	1.456.286,72	272,90	9.705,66
DEZ	33.085,94	1.171.452,44	272,90	9.522,12
TOTAL	771.019,99	11.722.296,69	1.887,40	113.531,60

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Em 2019 após ter os dados obtidos, pode-se observar que a empresa teve um grande número de devoluções no valor total de R\$ 771.019,99, sendo que o mês de julho teve o maior valor R\$ 241.942,09. Também é interessante destacar os valores de faturamento bruto que totalizaram R\$ 26.164.354,18, por trabalhar com vestuário destinado as estações do ano em junho e dezembro seu faturamento tem uma queda quando comparado aos demais meses.

Quadro 5 – Base dos cálculos 2020



2020					
PER.	FAT. BRUTO	REC. Ñ. TRIB	EX. ICMS	DEV. COMPRA	REC. FINAN.
JAN	1.763.454,42	0,00	164.179,65	21.215,76	852,15
FEV	2.817.875,67	0,00	276.729,74	8.986,67	828,16
MAR	2.461.184,43	0,00	237.622,32	6.094,55	4.060,35
ABR	947.851,94	0,00	93.910,15	4.022,42	3.065,31
MAI	757.978,69	0,00	71.811,81	5.200,20	2.223,63
JUN	464.629,14	0,00	39.717,02	0,00	2.184,87
JUL	316.810,37	0,00	29.142,83	864,24	1.524,10
AGO	750.403,82	0,00	73.029,38	1.659,39	3.120,48
SET	1.269.052,83	14.452,20	124.637,53	2.113,94	1.552,15
OUT	1.760.786,72	103.016,68	160.269,24	1.349,70	1.342,21
NOV	2.601.762,68	0,00	246.591,92	0,00	1.438,19
DEZ	416.294,79	0,00	40.272,60	556,97	1.218,63
TOTAL	16.328.085,50	117.468,88	1.557.914,19	52.063,84	23.410,23

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

PER.	DEVOLUÇÕES	COMPRAS/SERV	B.C IMOB.	ALUGUEL
JAN	28.310,10	979.851,17	272,90	9.522,12
FEV	23.332,46	1.242.398,08	272,90	9.874,42
MAR	52.385,89	888.456,90	272,90	9.874,35
ABR	182.979,77	565.738,01	272,90	0,00
MAI	65.511,75	234.120,14	272,90	354,73
JUN	16.938,50	100.615,46	272,90	354,73
JUL	27.124,98	97.731,87	272,90	354,73
AGO	17.695,70	465.983,64	272,90	354,73
SET	31.224,99	666.141,51	272,90	354,73
OUT	15.641,22	1.077.226,63	272,90	354,73
NOV	18.633,02	862.707,05	272,90	354,73
DEZ	29.914,34	891.532,12	272,90	0,00
TOTAL	509.692,72	8.072.502,58	3.274,80	31.754,00

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Observa-se que devido aos acontecimentos no mundo, a empresa foi severamente afetada, principalmente neste ano de 2020 devido a pandemia da covid-19, diminuindo os valores de recebimento e das compras no período drasticamente, acompanhando a economia em geral e também o setor de vestuário. Como a empresa produz roupas para eventos sua receita teve uma queda considerável nesse período quando comparado ao ano de 2019. Vale destacar que em boa parte desse ano a empresa contou com uma redução do seu aluguel.

Quadro 6 – Base dos cálculos 2021

(continua)

2021					
PER.	FAT. BRUTO	REC. Ñ. TRIB	EX. ICMS	DEV. COMPRA	REC. FINAN.
JAN	1.034.389,84	5.560,01	99.309,65	11.993,52	918,66
FEV	1.486.781,30	0,00	151.179,96	6.201,81	867,41

Quadro 6 – Base dos cálculos 2021

(conclusão)

2021					
PER.	FAT. BRUTO	REC. Ñ. TRIB	EX. ICMS	DEV. COMPRA	REC. FINAN.
MAR	2.025.601,73	133.362,04	193.991,88	44.045,45	1.189,12
ABR	2.293.231,22	6.167,25	229.767,18	38.265,45	1.235,19
MAI	1.841.669,89	4.623,81	178.976,42	9.121,21	976,15
JUN	1.116.085,40	0,00	111.310,53	34.252,12	983,51
TOTAL	9.797.759,38	149.713,11	964.535,62	143.879,56	6.170,04

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

PER.	DEVOLUÇÕES	DEV. Ñ. TRIB	COMPRAS/SERV	B.C IMOB.	ALUGUEL
JAN	22.423,85	0,00	643.028,32	272,90	10.170,76
FEV	23.983,40	0,00	796.134,64	272,90	10.170,76
MAR	38.687,75	0,00	1.173.876,77	272,90	10.170,76
ABR	44.592,14	1.028,17	1.118.079,50	272,90	10.170,76
MAI	41.332,64	0,00	973.567,12	272,90	10.170,76
JUN	84.137,83	0,00	1.151.536,35	272,90	10.170,76
TOTAL	255.157,61	1.028,17	5.856.222,70	1.637,40	61.024,56

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Já em 2021 com a situação mais estabilizada, pode-se ver uma reação da empresa com a elevação do faturamento e compras no período, destaque para o mês de abril onde houveram algumas devoluções não tributadas que são compostas por produtos devolvidos que foram remetidos a Zona Franca de Manaus.

No próximo tópico apresenta-se a carga tributária no regime de tributação do Lucro Presumido.

4.2 APURAÇÃO TRIBUTÁRIA COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO

O próximo quadro, demonstra os cálculos do PIS (Programa de Integração Social) e da COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) devidos, aplicados ao regime cumulativo. Vale ressaltar que nessa modalidade não é permitido o aproveitamento de créditos sobre as compras efetuadas. Para o cálculo dos valores dos tributos aplicam-se as alíquotas de 0,65% e 3%, respectivamente, sobre a base de cálculo que é composta pelo valor de faturamento bruto menos as devoluções; vendas não tributadas (Vendas ao Exterior e a Zona Franca de Manaus) e a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, aplicada em todos os períodos mediante a ação judicial. Para facilitar o entendimento agrupou-se estas contas na coluna faturamento tributável.

Quadro 7 – PIS e a COFINS Cumulativos 2019, 2020 e 2021

(continua)

PER.	FAT. TRIB.	EX. ICMS	B. CÁLCULO	PIS	COFINS
2019					
1º TRIM	5.583.608,23	556.734,27	5.026.873,96	32.674,68	150.806,22
2º TRIM	6.321.754,46	622.639,09	5.699.115,37	37.044,25	170.973,46



Quadro 7 – PIS e a COFINS Cumulativos 2019, 2020 e 2021

(conclusão)

PER.	FAT. TRIB.	EX. ICMS	B. CÁLCULO	PIS	COFINS
2019					
3º TRIM	7.234.633,67	757.442,44	6.477.191,23	42.101,74	194.315,74
4º TRIM	6.095.394,25	589.388,00	5.506.006,25	35.789,04	165.180,19
TOTAL	25.235.390,61	2.526.203,80	22.709.186,81	147.609,71	681.275,60
2020					
1º TRIM	6.938.486,07	678.531,71	6.265.732,33	40.727,26	187.971,97
2º TRIM	1.905.029,75	205.438,98	1.707.113,16	11.096,24	51.213,39
3º TRIM	2.245.769,15	226.809,74	2.025.196,42	13.163,78	60.755,89
4º TRIM	4.611.638,93	447.133,76	4.168.530,19	27.095,45	125.055,91
TOTAL	15.700.923,90	1.557.914,19	14.166.572,11	92.082,72	424.997,16
2021					
1º TRIM	3.739.352,28	444.481,49	3.294.870,79	21.416,66	98.846,12
2º TRIM	4.540.315,82	520.054,13	4.020.261,69	26.131,70	120.607,85
TOTAL	8.279.668,10	964.535,62	7.315.132,48	47.548,36	219.453,97

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Observa-se pelos quadros acima que as contribuições a serem recolhidas em 2019 seriam de R\$ 147.609,71 para o PIS e R\$ 681.275,60 para a COFINS. Já em 2020 esses valores foram de R\$ 92.082,72 e R\$ 424.997,16, respectivamente. Por fim no primeiro semestre de 2021 os valores foram de R\$ 47.548,36 para o PIS e R\$ 219.453,97 para a COFINS.

Nos quadros abaixo estão demonstrados os cálculos do IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica) e da CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) dos anos estudados. Esses tributos são calculados trimestralmente, tendo como a base de cálculo o faturamento ajustado (a receita bruta do período, onde se excluem as devoluções), aplicados ao percentual de presunção de 8% devido as suas atividades serem industriais, além disso para o cálculo dos tributos serão acrescidas as receitas financeiras dos períodos, por fim tem-se também o adicional de IRPJ em lucros acima de R\$ 60.000,00 no trimestre.

Quadro 08 – Cálculo do IRPJ Lucro Presumido 2019, 2020 e 2021

(continua)

2019					
PER.	1º TRIM	2º TRIM	3º TRIM	4º TRIM	TOTAL
FATURAMENTO	5.583.608,23	6.327.789,26	7.323.324,14	6.158.612,56	25.393.334,19
REC. FINAN.	8.075,67	14.841,50	5.321,07	4.907,49	33.145,73
PRESUNÇÃO 8%	446.688,66	506.223,14	585.865,93	492.689,00	2.031.466,74
B. CÁLCULO	454.764,33	521.064,64	591.187,00	497.596,49	2.064.612,47
IRPJ 15%	68.214,65	78.159,70	88.678,05	74.639,47	309.691,87
B.C. ADICIONAL	394.764,33	461.064,64	531.187,00	437.596,49	1.824.612,47
ADICIONAL IRPJ	39.476,43	46.106,46	53.118,70	43.759,65	182.461,25
IRPJ A REC.	107.691,08	124.266,16	141.796,75	118.399,12	492.153,12
2020					
PER.	1º TRIM	2º TRIM	3º TRIM	4º TRIM	TOTAL



Quadro 08 – Cálculo do IRPJ Lucro Presumido 2019, 2020 e 2021

(conclusão)

2020					
FATURAMENTO	6.938.486,07	1.905.029,75	2.260.221,35	4.714.655,61	15.818.392,78
REC. FINAN.	5.740,66	7.473,81	6.196,73	3.999,03	23.410,23
PRESUNÇÃO 8%	555.078,89	152.402,38	180.817,71	377.172,45	1.265.471,42
B. CÁLCULO	560.819,55	159.876,19	187.014,44	381.171,48	1.288.881,65
IRPJ 15%	84.122,93	23.981,43	28.052,17	57.175,72	193.332,25
B.C. ADICIONAL	500.819,55	99.876,19	127.014,44	321.171,48	1.048.881,65
ADICIONAL IRPJ	50.081,95	9.987,62	12.701,44	32.117,15	104.888,17
IRPJ A REC.	134.204,89	33.969,05	40.753,61	89.292,87	298.220,41
2021					
PER.	1º TRIM	2º TRIM	TOTAL		
FATURAMENTO	4.461.677,87	5.080.923,90	9.542.601,77		
REC. FINAN.	2.975,19	3.194,85	6.170,04		
PRESUNÇÃO 8%	356.934,23	406.473,91	763.408,14		
B. CÁLCULO	359.909,42	409.668,76	769.578,18		
IRPJ 15%	53.986,41	61.450,31	115.436,73		
B.C. ADICIONAL	299.909,42	349.668,76	649.578,18		
ADICIONAL IRPJ	29.990,94	34.966,88	64.957,82		
IRPJ A REC.	83.977,35	96.417,19	180.394,55		

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Pode-se observar que em todos os trimestres ocorreu o recolhimento do adicional de IRPJ de 10%. Deve-se destacar que em 2019 houve um período com alto volume de vendas onde o recolhimento do IRPJ teve valor de R\$ 492.153,12, sendo que R\$ 182.461,25 foram somente do adicional de IRPJ, esse ano ficou marcado por faturamento com valores significativos. Já em 2020 devido a pandemia, registrou-se uma queda de faturamento em quase 40% quando comparado ao ano anterior, obviamente o tributo teve um valor menor a ser recolhido, mesmo assim o valor do IRPJ foi de R\$ 193.332,25 acrescidos com o adicional de R\$ 104.888,17 totalizando o recolhimento do tributo em R\$ 298.220,41. Nesse ano o trimestre de maior queda é o segundo, período no qual iniciou-se os fechamentos dos estabelecimentos e o começo da pandemia no Brasil.

Já em 2021 analisando os dois primeiros trimestres fica claro o reestabelecimento das receitas e conseqüentemente um valor de IRPJ mais robusto de R\$ 180.394,55, tendo o adicional como responsável por R\$ 64.957,82 desse valor.

Dando continuidade as apurações dos períodos, tem-se a CSLL que diferente do IRPJ não possui adicional. A mesma continuou sendo calculada sobre o faturamento ajustado acrescido da receita financeira. A base de presunção desse imposto é de 12%.

Quadro 09 – Cálculo da CSLL Lucro Presumido 2019,2020 e 2021.

(continua)

2019					
PER	1º TRIM	2º TRIM	3º TRIM	4º TRIM	TOTAL
FATURAMENTO	5.583.608,23	6.327.789,26	7.323.324,14	6.158.612,56	25.393.334,19
REC. FINAN	8.075,67	14.841,50	5.321,07	4.907,49	33.145,73
PRESUNÇÃO 12%	670.032,99	759.334,71	878.798,90	739.033,51	3.047.200,10



Quadro 09 – Cálculo da CSLL Lucro Presumido 2019,2020 e 2021.

(conclusão)

2019					
B. CÁLCULO	678.108,66	774.176,21	884.119,97	743.941,00	3.080.345,83
CSLL A REC.	61.029,78	69.675,86	79.570,80	66.954,69	277.231,12
2020					
PER	1º TRIM	2º TRIM	3º TRIM	4º TRIM	TOTAL
FATURAMENTO	6.938.486,07	1.905.029,75	2.260.221,35	4.714.655,61	15.818.392,78
REC. FINAN	5.740,66	7.473,81	6.196,73	3.999,03	23.410,23
PRESUNÇÃO 12%	832.618,33	228.603,57	271.226,56	565.758,67	1.898.207,13
B. CÁLCULO	838.358,99	236.077,38	277.423,29	569.757,70	1.921.617,36
CSLL A REC.	75.452,31	21.246,96	24.968,10	51.278,19	172.945,56
2021					
PER	1º TRIM	2º TRIM	TOTAL		
FATURAMENTO	4.461.677,87	5.080.923,90	9.542.601,77		
REC. FINAN	2.975,19	3.194,85	6.170,04		
PRESUNÇÃO 12%	535.401,34	609.710,87	1.145.112,21		
B. CÁLCULO	538.376,53	612.905,72	1.151.282,25		
CSLL A REC.	48.453,89	55.161,51	103.615,40		

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Em 2019, o recolhimento de CSLL ficou em R\$ 277.231,12. Já em 2020 esse valor foi de R\$ 172.945,56. Finalizando no primeiro semestre de 2021 o valor do tributo foi de R\$ 103.615,40.

4.3 APURAÇÃO TRIBUTÁRIA COM BASE NO LUCRO REAL

O regime de tributação do Lucro Real, tem como uma de suas principais características a apuração das contribuições de forma não cumulativa, ou seja, nesse modelo existe a possibilidade de aproveitamento de créditos referentes a algumas aquisições para os cálculos do PIS (Programa de Integração Social) e da COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), a empresa estudada pode apropriar-se de crédito com as compras, energia elétrica, depreciação dos imobilizados, alugueis e demais serviços. Desses créditos descontam-se os valores das compras devolvidas pela empresa.

Já os valores dos débitos foram calculados após o faturamento ser ajustado, deduzindo os valores do ICMS e as receitas não tributadas (Vendas ao Exterior e à Zona Franca de Manaus). As alíquotas utilizadas no regime não cumulativo são de 1,65% e 7,60% para o PIS e a COFINS, além disso, as receitas financeiras são tributadas em 0,65% o PIS e 4% a COFINS, respectivamente, nos anos de 2019,2020 e 2021.

Quadro 10 – PIS Não Cumulativo 2019, 2020 e 2021

(continua)

PER.	DÉBITO	REC. FINAN.	CRÉDITO	PIS
2019				
1º TRIM	84.944,27	52,49	42.930,50	42.066,26
2º TRIM	97.134,37	96,47	46.040,81	51.190,03
3º TRIM	112.475,69	34,59	48.554,17	63.956,11

Quadro 10 – PIS Não Cumulativo 2019, 2020 e 2021

(conclusão)

PER.	DÉBITO	REC. FINAN.	CRÉDITO	PIS
2019				
4º TRIM	92.869,09	31,90	61.916,68	30.984,31
TOTAL	387.423,41	215,45	199.442,16	188.196,70
2020				
1º TRIM	105.005,72	37,31	52.940,70	26.591,79
2º TRIM	32.422,84	48,58	19.110,45	13.360,97
3º TRIM	34.567,58	40,28	21.501,94	13.105,92
4º TRIM	69.773,45	25,99	47.772,05	22.027,39
TOTAL	241.769,59	152,17	141.325,14	75.086,07
2021				
1º TRIM	65.395,59	19,34	44.009,21	7.820,60
2º TRIM	77.882,33	20,77	55.471,51	22.431,59
TOTAL	143.277,93	40,11	99.480,72	30.252,19

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

No ano de 2019, a empresa teve que recolher de PIS o valor de R\$ 188.196,70, porém no mês de dezembro devido as baixas vendas, teve um crédito de R\$ 17.728,95 para abater em valores a recolher de períodos futuros.

Já em 2020, os valores a recolher do PIS totalizaram R\$ 75.086,07, tendo ocorrido o crédito do tributo no mês de janeiro e dezembro no valor de R\$ 7.781,59 e R\$ 8.986,89 respectivamente, entretanto durante os meses de abril ao mês de setembro, representados no quadro pelo segundo e terceiro trimestre, pode-se observar de forma clara os efeitos da pandemia da Covid-19, onde a empresa teve os montantes menores à recolher.

Para finalizar as apurações do PIS não cumulativo no primeiro semestre de 2021 a contribuição a recolher teve o valor de R\$ 30.252,19, sendo destaque o mês de janeiro e junho por serem períodos de poucas vendas gerando créditos de R\$ 4.598,23 e R\$ 3.410,61 respectivamente, para o próximo período.

Quadro 11 – COFINS Não Cumulativo 2019, 2020 e 2021

(continua)

PER.	DÉBITO	REC. FINAN.	CRÉDITO	COFINS
2019				
1º TRIM	391.258,45	323,03	197.740,50	193.840,97
2º TRIM	447.406,78	593,66	212.066,74	235.933,70
3º TRIM	518.069,86	212,84	223.643,47	294.639,23
4º TRIM	427.760,64	196,30	285.191,97	142.764,97
TOTAL	1.784.495,72	1.325,83	918.642,67	867.178,87
2020				
1º TRIM	483.662,69	229,63	243.848,07	122.602,34
2º TRIM	149.341,58	298,95	88.023,90	61.616,64
3º TRIM	159.220,39	247,87	99.039,25	60.429,01
4º TRIM	321.380,73	159,96	220.040,97	101.499,72
TOTAL	1.113.605,38	936,41	650.952,18	346.147,71



Quadro 11 – COFINS Não Cumulativo 2019, 2020 e 2021

PER.	DÉBITO	REC. FINAN.	CRÉDITO	COFINS
2021				
1º TRIM	301.216,07	119,01	202.709,09	36.085,87
2º TRIM	358.730,74	127,79	255.505,13	103.353,40
TOTAL	659.946,81	246,80	458.214,23	139.439,27

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

No ano de 2019, a empresa recolheu a quantia de R\$ 867.178,87, sendo que os maiores valores foram no segundo e terceiro trimestres, tendo crédito do tributo no mês de dezembro no valor de R\$ 81.634,30. Em 2020, devido a pandemia o total do tributo a recolher foi de R\$ 346.147,71, representando uma queda de mais de 50% quando comparado ao ano anterior, nos meses de janeiro e dezembro a empresa gerou um crédito de R\$ 35.807,61 e R\$ 41.381,91, respectivamente. Para finalizar, no ano de 2021 o desembolso com este tributo a recolher teve valor de R\$ 139.439,27, com destaque para os meses de janeiro e junho que devido as baixas vendas tiveram crédito de R\$ 21.158,21 e R\$ 15.699,56, respectivamente.

A partir do resultado do exercício, para apurar o Lucro Real do período, faz-se necessário aplicar os ajustes com base na legislação fiscal. No quadro 12 são demonstradas as apurações do IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica) e da CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) pelo regime tributário do Lucro Real, onde são apresentados os resultados dos exercícios, as adições, os valores dos benefícios fiscais de ICMS, e os valores a pagar ou a compensar em períodos seguintes.

Quadro 12 – Demonstrativo de Resultado Lucro Real 2019,2020 e 2021

2019	
IRPJ E CSLL	
RESULTADO DO EXERCÍCIO	(48.533,76)
EXCLUSÕES (-)	928.409,70
CRÉDITO PRESUMIDO ICMS	928.409,70
ADIÇÕES (+)	12.893,22
MULTA DE TRÂNSITO	594,69
MULTAS DE OFÍCIO	11.212,34
GASTOS SÓCIOS	1.086,19
(=) LUCRO REAL	(989.836,68)
2020	
IRPJ E CSLL	
RESULTADO DO EXERCÍCIO	(248.893,98)
EXCLUSÕES (-)	606.497,01
CRÉDITO PRESUMIDO ICMS	606.497,01
ADIÇÕES (+)	20.920,03
GASTOS SÓCIOS	5.015,69
MULTAS DE TRÂNSITO	4.326,15
BRINDES SEM PUBLICIDADE	11.578,19
(=) LUCRO REAL	(876.311,02)



Quadro 12 – Demonstrativo de Resultado Lucro Real 2019,2020 e 2021

(conclusão)

2021	
IRPJ E CSLL	
RESULTADO DO EXERCÍCIO	(56.301,35)
EXCLUSÕES (-)	331.341,18
CRÉDITO PRESUMIDO ICMS	331.341,18
ADIÇÕES (+)	2.726,23
BRINDES SEM PUBLICIDADE	2.726,23
(=) LUCRO REAL	(390.368,76)

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Nos quadros acima apresentam-se os resultados contábeis do Lucro real por estimativa, o resultado tem seu cálculo feito mês a mês, porém apresenta-se de formal anual para fins de análise. A partir do resultado do exercício, apresentam-se os valores referentes as exclusões e as adições. Como exclusões a empresa possui valores de Crédito Presumido de ICMS, referente ao benefício fiscal concedido ao Setor Têxtil em Santa Catarina. A partir da Lei Complementar nº 160/2017 (art. 9º), os valores obtidos a título de incentivos fiscais concedidos pelos Estados são considerados subvenções para investimentos, e desta forma, não são computadas na determinação do Lucro Real e do resultado ajustado. Cabe destacar que, conforme o art. 198 da Instrução Normativa nº 1.700/2017, o valor referente as subvenções para investimentos deverão ser registradas como reserva de lucros, podendo ser utilizada apenas para absorção de prejuízos e aumento do capital social, sendo vedada qualquer outra destinação. Como adições, identificou nas demonstrações contábeis gastos como: multas de trânsito, multa de ofício, despesas registradas que são fazer parte de suas atividades e gastos com brindes.

Depois de ajustado os valores de exclusões e adições ao resultado do exercício, é possível obter identificar um prejuízo fiscal de R\$ 989.836,68 em 2019, R\$ 876.311,02 em 2020 e de R\$ 390.368,76 em 2021. Os valores gerados de prejuízos fiscais podem ser utilizados para compensação de lucros em períodos posteriores, observados os limites da legislação.

Destaca-se que, mesmo desconsiderando os ajustes fiscais, a organização gerou resultado econômico negativo nos três períodos de estudo. Os principais impactos nas atividades da empresa atribuem-se a competitividade do setor, bem como os efeitos da pandemia da COVID-19 nos anos de 2020 e 2021.

4.4 LUCRO PRESUMIDO X LUCRO REAL

Os quadros a seguir apresentam os comparativos entre os valores dos tributos apurados nos anos de 2019,2020 e 2021 entre os regimes tributários do Lucro Presumido e Lucro Real.

Quadro 13 – Comparativo Tributário 2019, 2020 e 2021.

(continua)

2019			
EXERCÍCIO	PRESUMIDO	REAL	DIFERENÇA



Quadro 13 – Comparativo Tributário 2019, 2020 e 2021.

(conclusão)

EXERCÍCIO	PRESUMIDO	REAL	DIFERENÇA
IRPJ	492.153,12	0,00	492.153,12
CSLL	277.231,12	0,00	277.231,12
PIS	147.609,71	188.196,70	(40.586,99)
COFINS	681.275,60	867.178,87	(185.903,27)
CARGA TRIB. FEDERAL	1.598.269,56	1.055.375,57	542.893,99
2020			
EXERCÍCIO	PRESUMIDO	REAL	DIFERENÇA
IRPJ	298.220,41	0,00	298.220,41
CSLL	172.945,56	0,00	172.945,56
PIS	92.082,72	75.086,07	16.996,64
COFINS	424.997,16	346.147,71	78.849,46
CARGA TRIB. FEDERAL	988.245,86	421.233,78	567.012,08
2021			
EXERCÍCIO	PRESUMIDO	REAL	DIFERENÇA
IRPJ	180.394,55	0,00	180.394,55
CSLL	103.615,40	0,00	103.615,40
PIS	47.548,36	30.252,19	17.296,17
COFINS	219.453,97	139.439,27	80.014,70
CARGA TRIB. FEDERAL	551.012,28	169.691,46	381.320,82

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Acima estão demonstrados os comparativos entre o Lucro Presumido e o Lucro Real. Neste comparativo são analisados somente os tributos federais IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, destaca-se que para fins de apuração do IPI as regras são as mesmas para ambos os regimes e que na atividade de confecção esse tributo possui alíquota zero, não existindo recolhimento do mesmo.

Pode-se observar que em 2019 no Lucro Presumido a empresa, se houvesse optado por este regime, teria recolhido a quantia de R\$ 1.598.296,56, enquanto no Lucro Real o recolhimento foi de R\$ 1.055.375,57. Neste ano destaca-se a economia tributária de R\$ 542.893,99.

Em 2020 os valores apurados no Lucro Presumido e Real foram de R\$ 988.245,86 e R\$ 421.233,78, respectivamente, totalizando uma economia tributária no valor de R\$ 567.012,08.

Finalizando a pesquisa, no ano de 2021 assim como nos anos anteriores não houve valores a recolher de IRPJ e CSLL no Lucro Real, sendo assim o valor a pagar em tributos nesse regime foi de R\$ 169.691,46, já no Lucro Presumido esse valor foi de R\$ 551.012,28, chegando então a economia tributária de R\$ 381.320,82.

Um ponto relevante para o resultado da pesquisa foram os prejuízos nos anos estudados, pois eles fizeram total diferença para que o regime do Lucro Real fosse o mais vantajoso. Outra curiosidade é com relação as contribuições do PIS e da COFINS, terem os seus valores a recolher no ano de 2020 e 2021 mais vantajosos no Lucro Real.

Contribuindo ao trabalho, Billieri (2017), comparou os regimes tributários Lucro Presumido e Lucro Real em uma empresa de confecção de Santa Catarina, o



autor concluiu que na empresa estudada que o Lucro Presumido se apresenta como o mais vantajoso, pois a companhia estudada não possuía despesas consideráveis que gerariam créditos para as contribuições e que por fim deduziriam o lucro tributável, fazendo mais sentido permanecer no regime atual (Lucro Presumido), diferentemente da situação encontrada no presente estudo onde essas despesas tem valores altos e contribuem para que o Lucro Real seja o mais vantajoso.

Pedro e De Limas (2018), corroboram com o estudo devido ao desenvolvimento de sua pesquisa ser sobre a empresa Sédia Soluções Têxteis Ltda, nesse trabalho analisando os regimes tributários, o Simples Nacional se mostrou o mais vantajoso, porém se quando analisados os resultados obtidos nos outros regimes, pode-se perceber que o Lucro Presumido foi mais vantajoso que o Lucro Real, mesmo com a empresa objeto de estudo estar apresentando um resultado negativo em suas apurações sobre o lucro, o fato dos tributos PIS e a COFINS serem pelo regime cumulativo, fizeram a diferença no resultado final do estudo, diferente do presente trabalho.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante da alta carga tributária brasileira, os empreendedores estão encontrando cada vez mais dificuldades para manterem suas empresas no mercado que é extremamente competitivo. Assim sendo, o contador por meio do seu conhecimento e de suas qualificações deve estar atento ao nosso sistema tributário pois o mesmo é complexo, extenso e com diversos detalhes a serem observados, com isso o profissional contábil deve auxiliar as empresas na tomada de decisão, na interpretação das legislações vigentes e na solução para diminuir a carga tributária das empresas com práticas dentro da lei.

Dentro dessa situação, se destaca o planejamento tributário, ferramenta utilizada para trazer todos os cenários de tributação em que as empresas possam ser enquadradas e demonstrar em qual deles o resultado seria o mais vantajoso para a parte fiscal. Sendo assim, o estudo constituiu em responder a seguinte questão: Qual o regime de tributação menos oneroso entre o Lucro Real e Lucro Presumido, para uma empresa do ramo de confecção? Por meio dos demonstrativos realizados, pôde-se concluir que o regime tributário com menor recolhimento de impostos para a indústria do ramo de confecções foi o Lucro Real que reduziu o ônus tributário em 34%, 57% e 69% nos anos de 2019, 2020 e 2021 respectivamente, quando comparado ao Lucro Presumido, essa redução da carga tributária deve-se ao prejuízo encontrado em ambos os períodos que pode ser explicado pelo alto custo de desenvolver peças de vestuário, pois nesse mercado o investimento com inovação é constante, além de ser despendido grandes valores com campanhas de marketing. No ano de 2020 especificamente, além dos fatores antes destacados, o efeito da pandemia na empresa em questão que produz em sua atividade principal roupas para eventos, teve como resultado uma enorme queda em sua receita e conseqüentemente a procura por seus produtos foram drasticamente reduzidas.

Na análise da pesquisa realizada na Empresa X, observa-se que o seu objetivo geral foi alcançado com a êxito na sua realização de analisar um comparativo para identificar qual o regime mais vantajoso para a companhia, já os objetivos específicos foram atingidos no decorrer do estudo, com a colaboração da organização e de seu contador, para que a documentação base necessária ao desenvolvimento dos demonstrativos do trabalho fosse alcançada, porém ocorreram alguns imprevistos



para a sua conclusão, como a falta de projeção orçamentaria para o restante do ano de 2021, onde as informações poderiam ser analisadas por mais alguns períodos acompanhando o desenvolvimento da empresa após passar por períodos difíceis e também destaca-se o atraso em receber algumas informações.

Como sugestão à empresa recomenda-se a permanência no regime tributário do Lucro Real, entretanto é interessante realizar acompanhamentos por meio de bons profissionais, para as mudanças nas tributações e possíveis atualizações das legislações, como a proposta de reforma tributária que poderá no futuro alterar a maneira como os tributos são calculados, sendo necessário uma análise constante dos valores, com o propósito de recolher uma menor carga tributária. É interessante também que a empresa faça um levantamento referente aos créditos do tributo IPI, com o intuito de compensar o mesmo com outros tributos federais. Faz-se necessário também que a empresa faça uma análise em seus recebíveis e, eventualmente, reconheça as provisões para devedores duvidosos, caso a mesma possua essa situação.

Para estudos futuros tem-se a sugestão de avaliar os períodos pós pandemia em comparação com o período da pandemia, assim como em caso de mudanças nas legislações tributárias.

Enfim, conclui-se que o estudo de caso trouxe ao acadêmico conhecimentos que aprofundaram sua perspectiva na área tributária e com toda a certeza contribuirão para seu desenvolvimento como profissional contábil, aliando experiências teóricas e práticas, que poderão ser utilizadas em dúvidas e questionamentos futuros, também irá proporcionar a companhia dados atualizados sobre sua situação, comprovando o resultado positivo encontrado na pesquisa.

REFERÊNCIAS

BENICIO, Francinildo Carneiro; PORTELA, Francisco das Chagas Rodrigues. **PLANEJAMENTO CONTÁBIL TRIBUTÁRIO COMO FERRAMENTA PARA REDUÇÃO LEGAL DOS TRIBUTOS: UM LEVANTAMENTO BIBLIOGRÁFICO DA IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO PARA AS EMPRESAS**, 2017. Disponível em: https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/artigo_planejamento_tributario_29.09.2017.pdf. Acesso em: 28 de mar. de 2021

BILLIERI, Rodrigo Burigo. **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UM ESTUDO SOBRE REGIME DE TRIBUTAÇÃO PARA UMA EMPRESA DE CONFECÇÃO DO SUL DE SANTA CATARINA**. 2017. 57 f. Monografia (Especialização) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade do Extremo Sul Catarinense, Criciúma, 2017. Disponível em: <http://repositorio.unesc.net/bitstream/1/5839/1/Rodrigo%20Burigo%20Billieri.pdf>. Acesso em: 17 out. 2021.

BRASIL. **CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 09 mai. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 7.212**, de 15 de junho de 2010. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm.



Acesso em 09 mai. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 8.426**, de 01 de abril de 2015. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/decreto/d8426.htm.
Acesso em 09 mai. 2021.

BRASIL. **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 09 de maio de 2021.

BRASIL. **Lei nº 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 09 de maio de 2021.

BRASIL. **Lei nº 8.981**, de 20 de janeiro de 1995. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8981.htm. Acesso em: 09 de maio de 2021.

BRASIL. **Lei nº 9.718**, de 27 de novembro de 1998. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718compilada.htm. Acesso em: 09 de maio de 2021.

BRASIL. **Lei Complementar Nº 160**, de 07 de agosto de 2017. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp160.htm. Acesso em: 10 nov. 2021.

CREPALDI, Silvio. **Contabilidade fiscal e tributária teoria e prática**. 2. São Paulo Saraiva 2019 1 recurso online ISBN 9788553131983. Disponível em:
<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788553131983>. Acesso em: 28 de mar. de 2021.

CRESWELL, John W. **Investigação qualitativa e projeto de pesquisa** escolhendo entre cinco abordagens. 3. Porto Alegre Penso 2014 1 recurso online ISBN 9788565848893. Disponível em:
<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788565848893>. Acesso em: 09 de maio de 2021.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 16. Rio de Janeiro Atlas 2016 1 recurso online ISBN 9788597009446. Disponível em:
<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597009446>. Acesso em: 09 de maio de 2021.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6. Rio de Janeiro Atlas 2017 1 recurso online ISBN 9788597012934. Disponível em:
<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788597012934>. Acesso em: 09 de maio de 2021.

HOLZKAMP, M.; BACIL, A. M. D. **Sistema Tributário Nacional**. Revista da Jornada de Iniciação Científica e de Extensão Universitária do Curso de Direito das Faculdades Integradas Santa Cruz de Curitiba, Curitiba, v. 3, n. 3, 2014. Disponível em: <https://unisantacruz.edu.br/revistas/index.php/JICEX/article/view/659>. Acesso em: 09 de maio de 2021.



IMPOSTOMETRO (Brasil). Associação Comercial de São Paulo (org.).

Impostometro. 2021. Disponível em: <<https://impostometro.com.br/>>. Acesso em: 28 mar. 2021.

Maria, LAKATOS, E. e MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia Científica**, 7ª edição. Disponível em: Minha Biblioteca, Grupo GEN, 2017. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/reader/books/9788597011845>. Acesso em: 09 de maio de 2021.

MARCONI, Marina, D. e LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de Metodologia Científica**, 8ª edição. Disponível em: Minha Biblioteca, Grupo GEN, 2017. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597010770/cfi/6/2!/4/2/4@0:0.0795>. Acesso em: 09 de maio de 2021.

OLENIKE, João Eloi; AMARAL, Gilberto Luiz do; AMARAL, Letícia Mary Fernandes do (org.). **ESTUDO SOBRE A CARGA TRIBUTÁRIA/PIB X IDH: cálculo do IRBES**. 2018. ed. Curitiba: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, 2018. Disponível em: <http://ibpt.impostometro.s3.amazonaws.com/Arquivos/ESTUDO+CARGA+TRIBUT%C3%81RIA-PIB+X+IDH++IRBES++2018.pdf>. Acesso em 28 de mar. de 2021.

PEDRO, Jéssica de Souza; LIMAS, Tatiane de Mendonça Nunes de. **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: UM ESTUDO DE CASO NA EMPRESA SÉDIA SOLUÇÕES TÊXTEIS LTDA**. 2018. 35 f. TCC (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Faculdade Capivari, Capivari de Baixo, 2018. Disponível em: https://www.fucap.edu.br/dashboard/biblioteca_repositorio/c605202590cbf0bff96d3a32df4b42c7.pdf. Acesso em: 17 de out. de 2021.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**. 9. Rio de Janeiro Atlas 2017 1 recurso online ISBN 9788597011890 Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597011890>. Acesso em: 09 de maio de 2021.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga tributária no Brasil de 2018: Análise por Tributos e Bases de Incidência**. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>. Acesso em: 28 de mar. de 2021.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa nº 1.700**, de 14 de março de 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268>. Acesso em: 10 de nov. de 2021.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 4. Rio de Janeiro Atlas 2017 1 recurso online ISBN 9788597013948. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597013948>. Acesso em: 09 de maio de 2021.