

## PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO PARA MAXIMIZAÇÃO DO LUCRO LÍQUIDO:

Um estudo de caso no setor calçadista<sup>1</sup>

*TAX PLANNING FOR MAXIMIZING NET INCOME:*

*A case study in the footwear industry*

*PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA PARA MAXIMIZACIÓN DEL LUCRO LÍQUIDO:*

*Un estudio de caso en el sector del calzado*

**Gustavo Tomaz de Almeida**, Doutorando em Administração pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas). Endereço Profissional: Universidade do Estado de Minas Gerais (UEMG), Faculdade de Políticas Públicas (FaPP). Rua Major Lopes, 574, São Pedro, Belo Horizonte, MG - Brasil, CEP 30330050. Telefone: (031) 9 9804 7315. URL da Homepage: <http://www.uemg.br/unidade.php?id=5> . E-mail: [gtalmeida@sga.pucminas.br](mailto:gtalmeida@sga.pucminas.br).

**Julya Layse Oliveira Côrrea**, Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade de Nova Serrana (FANS). Endereço Profissional: Faculdade de Nova Serrana (FANS). Rua Lígia Rodrigues, 600, Fausto Pinto da Fonseca, Nova Serrana, MG - Brasil, CEP 35519000. Telefone: (037) 3226 8200. URL da Homepage: <http://www.fans.edu.br> . E-mail [julyanovatec@hotmail.com](mailto:julyanovatec@hotmail.com).

### RESUMO

Ao realizar um planejamento tributário, as sociedades empresariais visam reduzir seus gastos de maneira lícita, podendo, assim, investir os valores economizados em melhorias para as empresas, o que poderá proporcionar maior crescimento e competitividade, inclusive em indústrias calçadistas. Diante dessa consideração, o presente trabalho objetiva analisar os regimes tributários Lucro Real, Presumido e Simples Nacional, para identificar aquele que maximiza o resultado líquido de uma fábrica de calçados de material sintético localizada em Nova Serrana/MG. Acrescido a esse fato, avalia-se o ônus para além dos tributos pagos, dado que se consideram os custos de conformidade, acessórios e alteráveis conforme o regime optado. Nesse contexto, vale ressaltar que a empresa em questão vem optando pelo Lucro Presumido com reconhecimento das receitas por competência. Para tanto, desenvolveu-se um estudo de caso único baseado na escrituração dos documentos fiscais, contábeis e previdenciários do ano de 2016. Nessa etapa, foram efetuadas simulações auxiliadas pela planilha eletrônica da Microsoft Excel® (2016), com reconhecimento das receitas para fins tributários por caixa e competência, bem como análise da possibilidade de redução do ônus com compensação dos prejuízos fiscais. Finalmente, esta investigação revelou que entre um regime e outro, no caso específico, poderá acarretar em uma economia anual de até quatrocentos mil reais.

**Palavras-chave:** regimes tributários, custos de conformidade, indústria calçadista.

---

<sup>1</sup> Artigo submetido em 11/06/2017, revisado em 08/11/2017, aceito em 15/11/2017 e divulgado em 15/12/2017 pelo Editor João Carlos Hipólito Bernardes do Nascimento, após *double blind review*.

**ABSTRACT**

*While performing tax planning, business corporations seek to reduce their expenses in a lawful manner, and, by this way, they can invest saved monetary worth in improvements for businesses, which will provide greater growth and competitive power, even in the footwear industries. Having that in mind, the present study aims to analyze the tax regimes of Real Profit, "Presumido" and "Simples Nacional", to identify the one that maximizes the net result of a footwear manufactures synthetic shoes in Nova Serrana/Brazil. Added to this information, evaluate the onus beyond the taxes paid, as considering costs of compliance, accessories and changeable in the chosen standard. In this context, it is relevant to point that the company in question has been deciding for the "Lucro Presumido" with the recognition of revenue on an accrual. Due to that, a single case study of a bookkeeping tax of accounting and pension documents of the year 2016 was developed. At this stage, aided by simulations of Microsoft Excel® spreadsheet (2016), with revenue recognition for tax purposes by cash and accrual were made, as well as analysis of the possibility of reducing the onus with offset of tax losses. And finally, this investigation revealed that between one standard and another, in the specific case, may result in an annual saving up to four hundred thousand reais (Brazilian currency).*

**Keywords:** *tax regimes, compliance costs, the footwear industry.*

**RESUMEN**

Al realizar la planificación tributaria, las corporaciones comerciales buscan reducir sus gastos de manera legal y, de esta manera, pueden invertir el valor monetario ahorrado en mejoras para las empresas, lo que proporcionará un mayor crecimiento y poder competitivo, incluso en las industrias del calzado. Teniendo esto en cuenta, el presente estudio tiene como objetivo analizar los regímenes fiscales de Beneficio Real, "Presumido" y "Simples Nacional", para identificar el que maximiza el resultado neto de un calzado fabrica calzado sintético en Nova Serrana/Brasil. Agregado a esta información, evalúe la responsabilidad más allá de los impuestos pagados, como considerar los costos de cumplimiento, los accesorios y los cambios en el estándar elegido. En este contexto, es relevante señalar que la empresa en cuestión ha estado decidiendo por el "Lucro Presumido" con el reconocimiento de los ingresos en una acumulación. Debido a eso, se desarrolló un estudio de caso único de un impuesto contable de los documentos contables y de pensiones del año 2016. En esta etapa, se realizaron simulaciones de la hoja de cálculo de Microsoft Excel® (2016), con reconocimiento de ingresos a efectos impositivos por efectivo y devengado, así como el análisis de la posibilidad de reducir la carga con la compensación de las pérdidas fiscales. Y finalmente, esta investigación reveló que entre una norma y otra, en el caso específico, puede resultar en un ahorro anual de hasta cuatrocientos mil reales (moneda brasileña).

**Palabras clave:** regímenes de impuestos, cumplimiento de los costos, la industria del calzado.

**1 INTRODUÇÃO**

O planejamento tributário é uma das ferramentas para o desenvolvimento das sociedades empresárias, auxiliando em suas práticas gestonárias e, conseqüentemente, podendo refletir em seus resultados (HAZAN JÚNIOR, 2004). Isso porque, com a redução do ônus fiscal é possível destinar parte dos recursos à aquisição de novos investimentos, ampliação dos negócios, capacitação dos funcionários e modernização do sistema produtivo (HAZAN JÚNIOR, 2004). Dessa forma, é mais um auxílio

frente a competitividade e a alta carga tributária que atingem o mercado, inclusive a indústria calçadista, que se faz bastante presente na economia nacional (SILVA, 2009; SOARES, 2008).

Para realizá-lo, o contribuinte dispõe de variados regimes tributários: Lucro Real, Presumido e Simples Nacional. No primeiro, só é permitida a apuração por reconhecimento das receitas por competência. Já no Presumido e Simples Nacional, pode-se optar por reconhecer a receita por regime de Competência ou Caixa, majorando ou reduzindo a base de cálculo do tributo. Aliado a está questão, existem os custos de conformidade, que são gastos para cumprir as obrigações principais e acessórias impostas pelo Fisco (FONSECA, 2016; SILVA, 2016) e cujo ônus varia conforme cada regime adotado (BERTOLUCCI; NASCIMENTO, 2002). Como exemplos, citam-se: mudanças nos honorários do contador, contratação de auxiliares contábil e fiscal, consultorias, assessorias em atualização tributária e ajustes no programa para escrituração fiscal (FONSECA, 2016; SILVA, 2016). Estes desembolsos influenciam diretamente o lucro líquido, entendido como o rendimento da sociedade empresária, produto da receita deduzida dos seus custos e despesas (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2010), sendo onerosos as sociedades empresárias.

Tendo abordado os conceitos chave, este estudo visou responder a seguinte questão: **Qual o regime menos oneroso à sociedade empresária "M" fabricante de calçados de material sintético, entre o Lucro Real, Presumido e Simples Nacional?** Como objetivos, assumiu-se: (1) comparar a onerosidade dos diferentes regimes de tributação; (2) mensurar os custos de conformidade em decorrência da opção por cada regime tributário; (3) identificar aquele que maximiza o lucro líquido da sociedade empresária.

Em termos de justificativa, a carga tributária do Brasil é uma das maiores do mundo, ocupando a posição mais onerosa quando comparada às demais nações do BRICS (IBPT, 2016). O país apresenta quase o dobro da média dos que fazem parte desse bloco, equivalente a 32,46% do seu Produto Interno Bruto (PIB), enquanto na Rússia equivale a 23%, na Índia a 13%, China, 20% e na África do Sul, 18%. Diante desse cenário, este trabalho propõe, por meio do planejamento tributário, que o profissional contábil possa auxiliar o empresário na maneira adequada em reduzir o valor a pagar com a administração tributária, evitando a evasão fiscal. Economizando recursos, a sociedade empresária poderá utilizá-los na expansão das atividades, proporcionando mais trabalho, mais oportunidades à população, gerando também mais renda e podendo contribuir para o crescimento econômico e financeiro do país, já que, conforme a FIEMG, IEL Minas e SINDINOVA (2010), a indústria calçadista representa um marco na história do país. Conforme o estudo, é por meio da economia dessa atividade que a cidade de Nova Serrana se desenvolve, levando-a ao título de capital mineira do calçado esportivo e fazendo com que seus produtos fiquem conhecidos por sua qualidade, tanto nacional quanto internacionalmente.

Na sequência, o trabalho se propôs identificar os custos de conformidade de cada regime de tributação. Nesse contexto, o contribuinte brasileiro é o que mais se dedica a fazer obrigações acessórias, de acordo com BIRD (2017), sendo que o tempo gasto pode chegar a duas mil e seiscentas horas anuais para cada empresa. Além disso, dado que o mercado das indústrias calçadistas é competitivo (BNDES, 2017), o empresário pode, com esses recursos, se adequar às constantes mudanças e entender a contribuição do planejamento tributário para o maior polo de calçados esportivos do Brasil. Segundo o IBGE (2012), a cidade possui mais de duas mil e trezentas empresas em atividade e de acordo com os dados levantados pelo SINDINOVA (2017), quase quatrocentas sociedades estão afiliadas a este sindicato.

Para o BNDES (2017), dentre os fatores que contribuem para a forte concorrência dessa atividade, pode-se citar: renovação contínua do *design*; dificuldades de equalizar o custo à qualidade do produto ofertado; necessidade maciça do marketing; ausência de mão de obra qualificada; e necessidade de altos investimentos para acompanhar os avanços tecnológicos. Logo, se o planejamento identificar uma possível redução dos desembolsos, tais recursos

podem ser destinados para os fatores citados. Em complemento, as Ciências Contábeis para as sociedades empresárias são ferramentas de transparência que envolvem controle, gerência, registro, e interpretação, indispensáveis na gestão da sociedade (LEITE *et al.* 2008).

Finalmente, este trabalho está estruturado em cinco partes, sendo que, no primeiro, encontra-se a introdução. No segundo está o referencial teórico com a discussão dos construtos tributação, custos de conformidade e maximização de lucros, em que se ressaltam a evolução histórica das temáticas, bem como a discussão da produção científica a respeito delas. Na terceira parte, aborda-se a metodologia, explicando o caminho percorrido. Na sequência, são descritas as análises feitas dos diferentes regimes, por último, na quinta parte encontra-se as considerações finais com os resultados obtidos por meio das análises efetuadas.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 CONTEXTUALIZAÇÃO HISTÓRICA

O recolhimento de tributos está presente em toda a história do Brasil, começando com a primeira fase que, segundo Barros (2012), surgiu com os impostos estipulados pela Coroa Portuguesa para enriquecimento próprio (QUADRO 1).

**Quadro 1 - Breve histórico da tributação no Brasil, 1500- 1988**

ANO	HISTÓRICO
1500	Surgiu o primeiro imposto cobrado pela exploração das riquezas do território brasileiro: sobre o pau-brasil, o qual era pago à coroa portuguesa em forma de <i>in natura</i> . O percentual de tributos desembolsados, naquela época, pela extração foi de 20% do próprio produto.
1530	Neste ano, a Coroa Portuguesa estabeleceu suas próprias obrigações tributárias e era arrecadada grande parte do patrimônio da nação. O restante era deixado na colônia para cobrir despesas administrativas daquela época.
1807	Com a vinda da Família Real, ocorreram mudanças referentes às obrigações tributárias, junto à abertura dos portos. O Rei Dom João VI realizou algumas alterações, sendo uma delas a criação do Tesouro Nacional e do Banco do Brasil.
1824	Houve a “criação do Ministério da Fazenda e do Tribunal do Tesouro Público”.
1850	“No âmbito do Tribunal do Tesouro Nacional, surgiu a Diretoria Geral das Rendas Públicas, órgão especializado na administração tributária alterada para Diretoria das Rendas Públicas, em 1892, e Diretoria da Receita Pública, em 1909”.
1934	Por meio do Decreto nº 24.036, houve uma nova reforma do Tesouro Nacional. As mudanças ocorreram em âmbito estadual e federal. O Estado instituiu impostos nas vendas, consignações e exportação, e, com isso, fixou alíquotas dos impostos dessas operações.
1946	A Constituição de 1946 propôs uma nova discriminação das rendas tributárias. Os valores dos impostos que foram cobrados passaram a ser calculados conforme os custos e despesas do ano fiscal anterior.
1965	A Constituição aderiu a um plano composto por três etapas: a primeira era a adoção de medidas emergências; a segunda eram as melhorias na arrecadação dos impostos; e a terceira, a criação de uma comissão para tratar de assuntos relacionados à tributação.
1988	A Constituição de 1988 estabeleceu três regras essenciais: os princípios gerais da tributação; as limitações ao poder do Estado de tributar e a classificação e distribuição das competências tributárias.

Fonte: Adaptado de Barros (2012, p. 9-13) e Receita Federal do Brasil (2017).

Adiante deste período, estudos mais recentes apontam que a carga tributária brasileira é quase o dobro da média dos países que compõem o BRICS, o que influencia na dificuldade em que o Brasil tem em expandir no comércio exterior e também em incentivar a produção nacional (IBPT, 2017). Com uma carga de 36,42%, ocupa a última posição entre os BRICS, o que representa quase o dobro do percentual do restante dos países que fazem parte do bloco, como: Rússia, Índia, China e África do Sul (IBPT, 2017).

### 2.2 O CONSTRUTO TRIBUTAÇÃO

Os regimes tributários disponíveis para o contribuinte optar são: Lucro Presumido, Lucro Real ou Simples Nacional. Por meio da análise destes, espera-se identificar o mais adequado (QUADRO 2).

**Quadro 2 – Descrição dos regimes tributários - Presumido, Real e Simples Nacional**

<b>REGIME TRIBUTÁRIO</b>	<b>BREVE EXPLICAÇÃO</b>
Lucro Presumido por Caixa ou Competência	Regime pelo qual os impostos são calculados com base no percentual estabelecido sobre o valor das vendas ou prestação de serviços, independente da apuração dos lucros. Em geral, todos podem optar por esse regime, exceto as obrigadas à apuração do Lucro Real.
Lucro Real I	Regime de tributação pelo qual são calculados os impostos com base no lucro líquido da empresa e posteriormente dos ajustes de adições e exclusões. Esse regime pode ser adotado independente do porte da empresa.
Simples Nacional com reconhecimento das receitas por Caixa ou Competência	Consiste em uma forma de recolhimento simplificada e unificada dos tributos, por meio da aplicação de percentuais progressivos e cumulativos, incidentes sobre uma única base de cálculo: a receita bruta. As pessoas jurídicas que se enquadram na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte poderão optar, desde que não excedam ao faturamento anual bruto de até três milhões e seiscentos mil reais. Nesse regime, apuram-se seus tributos em uma única guia, o DAS, em que são pagos impostos como IRPJ, CSLL, ICMS, IPI, PIS, COFINS, CPP. Apesar de seus impostos serem calculados por presunção sobre a receita bruta, diferencia-se do lucro presumido, uma vez que, nesse último, recolhem-se esses mesmos tributos de forma individualizada, ou seja, em guias separadas.

Fonte: Adaptado de Barros (2012) e Receita Federal do Brasil (2017).

Tanto nos regimes Simples Nacional quanto Lucro Presumido, pode-se optar pelo reconhecimento das receitas por regime Caixa ou Competência. Já no Lucro Real, a alternativa é apenas por competência.

### 2.2.1 Revisão de literatura sobre planejamento tributário

Inicialmente, Silva (2016) avaliou uma indústria calçadista de Nova Serrana/MG, confrontando os regimes Real e Presumido. A pesquisa indicou que, no primeiro, a carga tributária foi 9,35% em relação à receita bruta, enquanto, no segundo, 10,30%. A diferença foi explicada pela compensação do saldo de prejuízo fiscal, reduzindo a base de cálculo, o que não é permitido no Lucro Presumido. Manteve-se essa resposta, mesmo com alterações no critério de reconhecimento das receitas: Competência ou Caixa. Maia *et al.* (2009) e Hazan Júnior (2004) convergem com Silva (2016), revelando, que em ambos, a economia foi próxima a dez mil reais por ano. O mesmo ocorre quando Silva (2009), mesmo que confrontado o Real, o Presumido e o Simples Nacional. Para Soares (2008), essa vantagem do Lucro Real pode estar no fato de que o rendimento efetivamente alcançado por parte das empresas seja inferior ao presumido pelos índices do Fisco Federal. O autor afirma isso, após investigar duzentas e cinquenta empresas da cidade de Curitiba/PR. Nesta amostra, a presunção fiscal estava bem acima da realidade comprovada pelos demonstrativos contábeis. Menciona-se, também, que os índices de presunção são diferentes conforme cada atividade; ainda sim, Soares (2008) manteve tal afirmação, uma vez que avaliou segmentos diversos.

Opostamente, Fonseca (2016) sugere que o Presumido com reconhecimento das receitas por Caixa seja o regime menos oneroso para a sociedade empresária específica, que também é indústria calçadista. A pesquisa foi desenvolvida do mesmo modo que Silva (2016) a realizou, inclusive coincidindo município e atividade econômica. Tal resultado foi alcançado pelo índice de presunção ser inferior ao Lucro Real apresentado nas demonstrações contábeis, após os

ajustes fiscais, divergindo do que foi exposto acima por Soares (2008). O ponto em destaque é que a empresa estava enquadrada no Presumido por competência, mas a investigação acadêmica revelou que se tivesse reconhecido por Caixa teria desembolsado cento e dois mil reais a menos no ano. Por sua vez, Carvalho (2011) converge com este resultado, indicando que, em condições similares, o Presumido também parece ser a melhor opção. Martini e Fuhr (2012) tem entendimento similar, todavia, a economia em tributos, nesse caso, foi de 55,37% ao ano, indicando que mais da metade dos desembolsos poderiam ser economizados.

Já Silva (2012) diverge tanto dos resultados de Silva (2016) quanto Fonseca (2016), indicando ser o Simples Nacional o menos dispendioso à sociedade empresária calçadista, o qual foi objeto de seu estudo. O Lucro Real não foi vantajoso, pelo fato dessa indústria deter reduzidas despesas dedutíveis; ao passo que o Lucro Presumido possuía índices superiores ao Simples Nacional, em virtude de seu pequeno porte. Permanecendo neste, ao final do exercício, pagaria um montante próximo a cinquenta e seis mil reais, sendo que, pelo Presumido, pagaria anualmente mais de setenta e cinco mil reais. No Real, o desembolso seria ainda maior: quase cento e setenta mil reais ao ano.

Em complemento, Hazan Júnior (2004) adiciona que o Lucro Real Anual, em condições específicas, pode apresentar maiores vantagens. Ocorre que a legislação permite apurar o tributo em periodicidade trimestral ou anual. Contudo, no primeiro existe uma limitação de compensação dos prejuízos fiscais na proporção de 30% do lucro líquido. Tal restrição não ocorre na apuração anual, havendo a compensação integral pelo menos do prejuízo contabilizado no ano. Outro ponto retratado é a vedação ao Simples Nacional pelo excesso de faturamento: à época não foi permitido optar por esse regime, por alcançar receita superior a dois milhões e quatrocentos mil reais ao ano. Todavia, posteriormente houve aumento no limite, passando para três milhões e seiscentos mil reais. Isso talvez reforce a ideia que se faz útil o desenvolvimento de estudos de caso único, em virtude da constante mudança na legislação.

Igualmente, Silva (2016) reforça, indicando que há diferenças relativamente acentuadas quando avaliada a mesma empresa em diferentes anos. Para a pesquisa, ao analisar um escritório de contabilidade e os regimes Real, Presumido e Simples Nacional, o segundo foi o menos oneroso. Entretanto, o que se foca é a diferença da carga tributária em cada um dos três anos investigados, sem uma mudança acentuada na receita bruta. Em 2005, a carga tributária sobre a receita bruta foi quase quarenta e oito mil reais; em 2006, elevou-se para pouco mais que cinquenta e oito mil reais; e, em 2007, o valor ultrapassou a sessenta mil reais. Tendo-se apresentado brevemente a revisão de estudos, não se delongará, dado que, por meio de uma análise flutuante em trabalhos que possuíam objetivos similares, não foram observadas acentuadas contribuições, senão essas que foram descritas. Entende-se, com isso, que apesar de não terem sido esgotadas as pontuações, foram debatidas aquelas que contribuíram para análise dos dados.

## **2.2.2 As pesquisas sobre os custos de conformidade em decorrência da opção tributária**

A onerosidade dos regimes tributários não se restringe ao desembolso dos tributos pagos, se estendendo aos custos de conformidade. Bertolucci e Nascimento (2002) conceituam estes como os gastos para cumprir as obrigações principais e acessórias impostas pelo Fisco. Para os autores, alguns dos fatos que contribuem para a sua existência são: a necessidade de repassar informações ao Fisco, a exigência de se fazer declarações relativas a tributos, a constante mudança nas normas tributárias, o atendimento a processos judiciais ou administrativos e a equipe necessária para atender a fiscalização.

Bertolucci e Nascimento (2002, p.56) subdividem tais custos em três. O primeiro são os próprios tributos, “que representam sacrifícios da renda” para custear o orçamento público. Na sequência, existem os custos de distorção, equivalentes às mudanças “do comportamento na

economia, em virtude da existência de tributos, alterando preços de produtos e dos fatores de produção”. E, por último, os custos operacionais tributários, compatíveis com os “recursos empregados para operar o sistema tributário ou um tributo individual, que poderiam ser poupados se os impostos não existissem”. Na sequência, Evans (2003) acrescenta que os custos de conformidade podem se fazer em monetários e não monetários. O primeiro está prontamente quantificado em moeda e, neste estudo, se referem ao cumprimento das obrigações tributárias e aos desembolsos acessórios em optar por determinado regime tributário. Por sua vez, o não monetário são custos intangíveis provocados pela operação do sistema tributário, que, embora sejam difíceis de identificar, provavelmente também estão refletidos no resultado da sociedade empresária.

Na sequência, passa-se a descrever exemplos da presença dos custos de conformidade nos estudos que avaliam os resultados das indústrias calçadistas. Para tanto, recorre-se novamente a Silva (2016), que optou pelo regime Lucro Real para a sociedade empresária analisada e exemplifica os possíveis fatos que podem influenciar em acréscimo ou decréscimo nesses. Dentre o rol de custos, estão: honorários contábeis; o salário dos funcionários pelo menos às áreas fiscal e contábil; os encargos dessa contratação, seja o FGTS, as férias ou a gratificação natalina, conhecida como 13º salário; a consultoria tributária especializada e a adequação do *software* de escrituração. Nesta pesquisa, foi encontrado um acréscimo de custos de conformidade pela adesão ao Lucro Real equivalente a 62 mil reais ao ano. Fonseca (2016) exemplifica os mesmos fatos, entretanto, o acréscimo foi superior a cento e dois mil reais ao ano, provocando um impacto médio no resultado operacional de 8%. A diferença entre os dois estudos foi que o segundo incorreu em desembolsos significativos para ajustar o *software* de escrituração à mudança de regime, ao passo que, a empresa que Silva (2016) estudou, possuía sistema adequado para qualquer regime tributário.

Por fim, Ferreira e Diehl (2012) comparam os gastos de conformidade com os custos totais de uma empresa. Em um montante de cinco milhões e duzentos mil reais, 76,47% eram custos de conformidade monetários ou não monetários, reforçando que esses efetivamente oneram as organizações. Em relação a discussão sobre lucro líquido e onerosidade, na comparação dos regimes houve diferença de até quarenta e dois mil reais ao ano (FERREIRA, DIEHL, 2012). Tal valor já estava líquido dos custos de conformidade da opção pelo Lucro Real. Lizote e Lana (2010) convergem com esse entendimento, encontrando uma economia média de 1,62% em relação ao faturamento bruto, equivalente a dois mil e quatrocentos reais por mês. Neste último trabalho verificou-se que não houve acentuada economia por se tratar de uma empresa de porte pequeno, todavia, a pesquisa destaca que em momentos de crise econômica é representativo para suportar eventuais turbulências mercadológicas (LIZOTE; LANA, 2010). Igualmente, Silva (2009) encontrou na opção pelo Lucro Real um acréscimo anual no resultado líquido de quarenta e um mil reais em virtude dessa mudança tributária. Inversamente, Fonseca (2016), que identificou o Lucro Presumido como o menos oneroso, encontrou um acréscimo no resultado de cento e dois mil reais ao ano em relação ao Real. Finalmente, diante dessa breve revisão das contribuições das pesquisas para identificar os diversos caminhos acadêmicos a seguir, segue-se com a o percurso metodológico que foi adotado.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O estudo teve natureza do tipo aplicada. Segundo Kauark, Manhães e Medeiros (2010), tal natureza refere-se à geração do conhecimento prático conduzido a solucionar problemas específicos. Por sua vez, os objetivos da pesquisa foram descritivos. Gil (2002) entende que estes determinam as características da análise e, geralmente, são em forma de levantamento e utilização de coletas de dados – formato que também é utilizado neste estudo. A abordagem do

problema foi quantitativa, que de acordo com Kauark, Manhães e Medeiros (2010), trata-se de traduzir em números todas as informações coletadas para, então, interpretá-las. Os procedimentos da pesquisa foram característicos de um estudo de caso único que, conforme Yin (2001), trata-se de uma análise sobre uma situação particular, para verificar informações, confirmar, analisar, redirecionar soluções e futuras averiguações. O objeto de estudo em questão foi uma indústria do ramo calçadista de Nova Serrana/MG, fundada em 2004. Desde a sua abertura, exerce a atividade econômica de fabricação de calçados de material sintético. No ano de 2016, até o dia 31 de dezembro, a sociedade empresária possuía vinte funcionários e um faturamento anual bruto de quase dois milhões e novecentos mil reais (QUADRO 3).

**Quadro 3 – Características da sociedade empresária, no ano fiscal de 2016**

CARATERÍSTICA	MEDIDA	DADOS
Quantidade de sócios	-	2 empresários
Massa salarial (proventos anuais)	R\$	368.908,11
Total de tributos	R\$	233.125,27
Volume de notas de entrada	UNIDADE	1.576
Volume de notas de saída	UNIDADE	1.633
Valor das compras para produção	R\$	443.412,82
Valor das compras para uso e consumo	R\$	33.747,50
Regime de tributação	-	Lucro Presumido - competência
Porte	-	EPP

Fonte: Balancete analítico encerrado, folha de pagamento anual, relatório de notas fiscais de entrada e saída e relatório de apuração do ICMS (2016)

Para resguardar a identidade da empresa estudada a mesma foi denominada neste estudo de sociedade empresária “M”. Para operacionalizá-lo, inicialmente foi feito um convite para que a sociedade empresária manifestasse sua autorização, no qual se obteve a aprovação em 26 de março de 2017. Após, foram efetuadas análises com base nos registros coletados, tais como: os fiscais (compostos por livros de entrada, saída e apuração de ICMS); os contábeis (o balancete analítico; o razão, DRE) e os de Departamento Pessoal (como folhas de pagamento). Esse tipo de procedimento é característico da pesquisa documental (KAUARK, MANHÃES E MEDEIROS, 2010). Quanto ao período de análise destes documentos, este estudo avaliou o último ano, relativo a 2016.

Na sequência, realizaram-se simulações das apurações dos tributos nos três regimes, quer sejam: Real, Presumido e Simples Nacional. Fez-se, no primeiro, análise da apuração trimestral, realizada apenas por reconhecimento das receitas por competência. Já nos dois últimos, Presumido e Simples Nacional, a simulação foi realizada com reconhecimento das receitas por Competência e Caixa. Na sequência foram levantados os custos de conformidade e, então, feita a comparação do regime menos oneroso. Para avaliar o regime mais adequado, confrontou-se o desembolso total em cada regime. Para mensurar os custos de conformidade, realizaram-se pedidos de orçamentos para fornecedores, através de e-mail, anexando-os na pesquisa. A exemplo, foi questionado ao contador da empresa qual seria o possível acréscimo nos honorários se ela mudasse do Presumido para o Simples Nacional ou o Real, e este acréscimo foi somado aos seus desembolsos. Frente a estes aumentos tributários e de custos de conformidade, projetou-se o resultado menos oneroso, através da simulação em um DRE.

Por fim, na fase de interpretação, análise e apresentação dos dados, contou-se com o *software* de planilha eletrônica da Microsoft Excel® (2016). Conforme Caldeira *et. al.* (2008), o principal objetivo de uma pesquisa com esta ferramenta está no fornecimento de diferentes modos para a análise dos dados colhidos. A interpretação e análise dos dados foram feitas frente às legislações vigentes, como se mostra mais adiante.

## 4 INTERPRETAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

### 4.1 APURAÇÃO DOS IMPOSTOS

#### 4.1.1 Simples Nacional

Para o cálculo dos impostos da sociedade empresária no Simples Nacional utilizou-se as alíquotas de acordo com o faturamento dos últimos doze meses englobando os seguintes tributos: IRPJ, CSLL, COFINS, PIS, CPP, ICMS e IPI (TAB.01)

**Tabela 1 - Apuração do Simples Nacional no período de janeiro à dezembro de 2016 pelo reconhecimento das receitas por competência, em R\$**

Mês	Faturamento dos últimos 12 meses (R\$)	Faturamento mensal (R\$)	Alíquota (%)	Valor do imposto mensal (R\$)
Jan.	3.691.886,84	57.584,80	32,11	8.368,22
Fev.	3.638.382,24	184.418,29	32,11	26.799,67
Mar.	3.566.374,23	199.342,28	12,11	24.140,35
Abr.	3.583.574,57	270.273,28	12,11	32.730,09
Mai	3.591.836,85	197.583,28	12,11	23.927,34
Jun.	3.510.906,47	80.450,28	12,11	9.742,53
Jul.	3.217.562,19	75.209,10	11,92	8.964,92
Ago.	3.047.590,96	244.202,39	11,82	28.864,72
Set.	2.959.275,40	282.596,60	11,82	33.402,92
Out.	2.864.436,19	428.073,80	11,73	50.213,06
Nov.	2.866.062,73	221.897,58	11,73	26.028,59
Dez.	2.558.415,20	8.138,40	10,82	880,57
<b>TOTAL DOS IMPOSTOS</b>				<b>274.062,98</b>

Fonte: Relatório de Apuração de ICMS dos anos de 2016

Nos meses de janeiro e fevereiro as alíquotas foram maiores porque nestes a sociedade empresária excedeu o limite do Simples Nacional que é de três milhões e seiscentos mil reais ao ano. Por este fato, foram somadas as alíquotas de vinte por cento, impostas pela legislação quando a empresa incorrer neste fato. A sociedade empresária com reconhecimento de receitas por competência no ano de 2016 pagaria uma carga efetiva de 12%. Já o reconhecimento por Caixa no mesmo regime tributário, possui metodologia de cálculo idêntica a simulação anterior (TAB. 02).

**Tabela 2 - Apuração do Simples Nacional no período de janeiro à dezembro de 2016 pelo reconhecimento das receitas por Caixa, em R\$**

Mês	Recebimento últimos 12 meses (R\$)	Recebimento Mensal (R\$)	Alíquota (%)	Valor do imposto mensal (R\$)
Jan.	2.913.401,39	359.964,72	11,82	42.547,83
Fev.	3.006.884,97	276.305,23	11,82	32.659,28
Mar.	3.210.378,64	126.066,25	11,92	15.027,10
Abr.	3.130.587,89	178.809,98	11,92	21.314,15
Maió	3.095.205,01	148.305,02	11,92	17.677,96
Jun.	2.980.380,35	219.071,34	11,82	25.894,23
Jul.	3.023.480,95	153.027,13	11,82	18.087,81
Ago.	2.939.862,72	116.148,92	11,82	13.728,80
Set.	2.811.353,68	100.799,53	11,73	11.823,78
Out.	2.747.589,53	165.095,09	11,73	19.365,65
Nov.	2.593.984,33	181.455,72	10,82	19.633, 51
Dez.	2.460.623,55	319.121,10	10,73	34.241,69
<b>TOTAL DOS IMPOSTOS</b>				
<b>272.001,79</b>				

Fonte: Razão de contas específicas do caixa e do banco anos de 2016

Optando pelo reconhecimento das receitas por regime de caixa a sociedade empresária desembolsará um percentual de 11,94%.

#### 4.1.2 Lucro Presumido

No regime do Lucro Presumido, os tributos serão apurados tanto no regime de Competência quanto Caixa. Adiante, apura-se o PIS e COFINS por Competência (TAB. 3).

**Tabela 3 – Apuração do PIS e COFINS com base no Lucro Presumido no regime de competência do período de janeiro a dezembro de 2016 em R\$**

TRIBUTOS	JAN.	FEV.	MAR.	ABR.	MAIO	JUN.
Faturamento	57.584,80	185.457,87	199.342,28	270.273,28	197.583,28	80.450,28
(-)Devoluções	-	1.039,58	-	-	-	-
Base Cálculo	57.584,80	184.418,29	199.342,28	270.273,28	197.583,28	80.450,28
PIS (0,65%)	374,30	1.198,72	1.295,72	1.756,78	1.284,29	522,93
COFINS (3%)	1.727,54	5.532,55	5.980,27	8.108,20	5.927,50	2.413,51
<b>TOTAL</b>	<b>2.101,84</b>	<b>6.731,27</b>	<b>7.275,99</b>	<b>9.864,98</b>	<b>7.211,79</b>	<b>2.936,44</b>
TRIBUTOS	JUL.	AGO.	SET.	OUT.	NOV.	DEZ.
Faturamento	83.895,60	244.740,14	282.596,60	428.073,80	233.413,92	20.102,40
(-) Devoluções	8.686,50	537,75	-	-	3.836,34	984,00
(-) Devolução consignação	-	-	-	-	7.680,00	10.980,00
(-) Exportação	-	-	-	145.256,58	-	-
Base Cálculo	75.209,10	244.202,39	282.596,60	282.817,22	221.897,58	8.138,40
PIS (0,65%)	488,86	1.587,32	1.836,88	1.838,31	1.442,33	52,90
COFINS (3%)	2.256,27	7.326,07	8.477,90	8.484,52	6.656,93	244,15
<b>TOTAL</b>	<b>2.745,13</b>	<b>8.913,39</b>	<b>10.314,78</b>	<b>10.322,83</b>	<b>8.099,26</b>	<b>297,05</b>

Fonte: Informações extraídas do Livro de apuração de 2016

Para cálculo dos tributos IRPJ e CSLL serão apresentadas tabelas com o faturamento trimestral correspondente ao ano de 2016, aplicando-se o índice de presunção de 8% para o IRPJ e 12% para a CSLL. Quando encontrada a base de cálculo aplicam-se as alíquotas de 15% para o IRPJ e 9% para a CSLL. Não houve adicional de 10% pois a sociedade empresária não excedeu ao limite dos sessenta mil reais por trimestre (TAB. 4 e 5).

**Tabela 4 – Apuração do IRPJ no Lucro Presumido por reconhecimento das receitas por competência do ano de 2016 em R\$**

TRIBUTOS	1º TRIM.	2º TRIM.	3º TRIM.	4º TRIM.
Faturamento (R\$)	442.384,95	548.306,84	611.232,34	681.590,12
(-) Devoluções	1.039,58	-	9.224,25	4.820,34
(-) Abatimentos	-	-	-	18.660,00
(=) Base de Cálculo	441.345,37	548.306,84	602.008,09	658.109,78
Índice de Presunção	8%	8%	8%	8%
Lucro Presumido	35.307,63	43.864,55	48.160,65	52.648,78
IPRJ 15%	5.296,14	6.579,68	7.224,10	7.897,32

Fonte: Informações extraídas do Livro de apuração Relatório de 2016

**Tabela 5 – Apuração do CSLL no Lucro Presumido por reconhecimento das receitas por competência do ano de 2016 em R\$**

TRIBUTOS	1º TRIM.	2º TRIM.	3º TRIM.	4º TRIM.
Faturamento (R\$)	442.384,95	548.306,84	611.232,34	681.590,12
(-) Devoluções	1.039,58	-	9.224,25	4.820,34
(-) Abatimentos	-	-	-	18.660,00
(=) Base de Cálculo	441.345,37	548.306,84	602.008,09	658.109,78
Índice de Presunção	12%	12%	12%	12%
Lucro Presumido	52.961,44	65.796,82	72.240,97	78.973,17
CSLL A PAGAR 9%	4.766,53	5.921,71	6.501,69	7.107,59

Fonte: Informações extraídas do Livro de apuração Relatório de 2016

A TAB. 6 traz as apurações do ICMS 3% conforme Regime Especial de Tributação – RET, concedido às empresas calçadistas, e da Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta – CPRB 1% sobre o faturamento da empresa conforme art. 8º Lei 12.546/11, pelo reconhecimento das receitas por competência, desoneração mantida para o setor de vestuário, mesmo diante das alterações promovidas no ano de 2017.

**Tabela 6 - Apuração do ICMS e Contribuição Previdenciária de janeiro a dezembro, Lucro Presumido com reconhecimento das receitas por Competência, 2016 em R\$**

TRIBUTOS	JAN.	FEV.	MAR.	ABR.	MAIO	JUN.
Base p/ ICMS	58.208,80	185.557,87	226.407,28	270.273,28	219.283,28	80.450,28
(-) Exclusões	624,00	100,00	27.065,00	-	2.1700,00	-
ICMS 3%	1.727,54	5.532,50	5.980,30	8.108,20	5.927,50	2.413,51
Base p/ CPRB	57.584,80	184.418,29	199.342,28	270.273,28	197.583,28	80.450,28
Valor CPRB	575,85	1.844,18	1.993,42	2.702,73	1.975,83	804,50
Total	2.303,39	7.376,68	7.973,72	10.810,93	7.903,33	3.218,01
TRIBUTOS	JUL.	AGO.	SET.	OUT.	NOV.	DEZ.
Base p/ ICMS	85.437,97	268.560,14	284.696,60	573.430,38	235.813,92	40.982,40
(-) Exclusões	1.142,37	23.820,00	2.100,00	290.613,16	2.400,00	20.880,00
ICMS 3%	84.295,60	244.740,14	282.596,60	282.817,22	225.733,92	20.102,40
Base p/ CPRB	2.527,58	7.326,07	8.477,90	8.484,52	6.656,93	603,07
Valor CPRB	-	-	-	-	198,40	-
Total	75.209,10	244.202,39	282.596,60	428.073,80	221.897,58	8.138,40

Fonte: Informações extraídas do Livro de apuração Relatório de 2016

A sociedade empresária não teve recolhimento de IPI, pelo fato da alíquota do calçado ser 0%. Ela também não teve o recolhimento de ISSQN, uma vez que não é prestadora de serviços. Optando pelo Lucro Presumido com reconhecimento das receitas por Competência a sociedade empresária desembolsará um percentual de impostos equivalente a 9,57% do faturamento. A seguir a apuração do PIS e da COFINS com reconhecimento das receitas por regime de Caixa. (TAB. 7)

**Tabela 7 – Apuração do PIS e COFINS com base no Lucro Presumido com reconhecimento das receitas por Caixa do período de 2016, em R\$**

TRIBUTOS	JAN.	FEV.	MAR.	ABR.	MAIO	JUN.
Faturamento	359.964,72	276.305,23	126.066,25	178.809,98	148.305,02	219.071,34
(-)Devoluções	-	1.039,58	-	-	-	-
Base de Cálculo	359.964,72	275.265,65	126.066,25	178.809,98	148.305,02	219.071,34
PIS (0,65%)	2.339,77	1.789,23	819,43	1.162,26	963,98	1.423,96
COFINS (3%)	10.798,94	8.257,97	3.781,99	5.364,30	4.449,15	6.572,14
<b>TOTAL</b>	<b>13.138,71</b>	<b>10.047,20</b>	<b>4.601,42</b>	<b>6.526,56</b>	<b>5.413,13</b>	<b>7.996,10</b>
TRIBUTOS	JUL.	AGO.	SET.	OUT.	NOV.	DEZ.
Faturamento	153.027,13	116.148,92	100.799,53	165.095,09	181.455,72	319.121,10
(-)Devoluções	8.686,50	537,75	-	-	3.836,34	984,00
(-) Dev. consign.	-	-	-	-	7.680,00	10.980,00
(-)Exportação	-	-	-	145.256,58	-	-
Base de Calculo	144.340,63	115.611,17	100.799,53	19.838,51	169.939,38	307.157,10
PIS (0,65%)	938,21	751,47	655,20	128,95	1.104,61	1.996,52
COFINS (3%)	4.330,22	3.468,34	3.023,99	595,16	5.098,18	9.214,71
<b>TOTAL</b>	<b>5.268,43</b>	<b>4.219,81</b>	<b>3.679,19</b>	<b>724,11</b>	<b>6.202,79</b>	<b>11.211,23</b>

Fonte: Informações extraídas do Livro razão de 2016

Para os cálculos dos tributos IRPJ e CSLL será aplicada a mesma sistemática utilizada no reconhecimento das receitas por competência. (TAB.8 e 9).

**Tabela 8 – Apuração do IRPJ no Lucro Presumido com reconhecimento das receitas por Caixa do ano de 2016, em R\$**

TRIBUTOS	1º TRIM.	2º TRIM.	3º TRIM.	4º TRIM.
Faturamento (R\$)	762.336,20	546.186,34	369.975,58	665.671,91
(-) Devoluções	1.039,58	-	9.224,25	4.820,34
(-) Abatimentos	-	-	-	18.660,00
(=) Incidência	761.296,62	546.186,34	360.751,33	642.191,57
Índice de presunção	8%	8%	8%	8%
Lucro Presumido	60.903,73	43.694,91	28.860,11	51.375,33
IPRJ 15%	9.135,56	6.554,24	4.329,02	7.706,30
Adicional de 10%	90,37	-	-	-
<b>IRPJ APURADO</b>	<b>9.225,93</b>	<b>6.554,24</b>	<b>4.329,02</b>	<b>7.706,30</b>

Fonte: Informações extraídas do Livro razão de 2016

**Tabela 9 – Apuração da CSLL no Lucro Presumido no reconhecimento das receitas por caixa do ano de 2016, em R\$**

TRIBUTOS	1º TRIM.	2º TRIM.	3º TRIM.	4º TRIM.
Faturamento (R\$)	762.336,20	546.186,34	369.975,58	665.671,91
(-) Devoluções	1.039,58	-	9.224,25	4.820,34
(-) Abatimentos	-	-	-	18.660,00
(=) Base de Cálculo	761.296,62	546.186,34	360.751,33	642.191,57
Índice de Presunção	12%	12%	12%	12%
Lucro Presumido	91.355,59	65.542,36	43.290,16	77.062,99
<b>CSLL 9%</b>	<b>8.222,00</b>	<b>5.898,81</b>	<b>3.896,11</b>	<b>6.935,67</b>

Fonte: Informações extraídas do Livro razão de 2016

No reconhecimento das receitas por regime de Caixa só serão apurados os tributos PIS, COFINS, IRPJ e CSLL, visto que os demais só são apurados por Competência.

### 4.1.3 Lucro Real

A apuração dos impostos pelo Lucro Real é demonstrada nas tabelas abaixo. Primeiramente será calculado o PIS e a COFINS para, então, fazer o cálculo do IRPJ e CSLL. O ICMS e a Contribuição Previdenciária terão os mesmos valores encontrados na apuração do Lucro Presumido, visto que possuem a mesma sistemática de apuração. Para apuração do PIS/PASEP será aplicada a alíquota de 1,65% e para a COFINS de 7,60%. A TAB. 10 traz o detalhamento dessa apuração e também a descrição de situações que permitem ao crédito.

**Tabela 10 – Apuração dos impostos PIS/COFINS pelo regime Lucro Real no ano de 2016 em R\$**

Receita com Vendas e Revendas	2.069.850,45
Receita com Vendas em consignação	65.700,00
Receita com Exportação- Não Tributada	145.256,58
Receita com Imobilizado- Não Tributada	29.000,00
<b>Total da Receita Tributada</b>	<b>2.135.550,45</b>
PIS 1,65%	<b>35.236,58</b>
COFINS 7,6%	<b>162.301,83</b>
Bens para revenda	15.000,00
Matéria Prima + Frete	412.286,05
Serviços de industrialização	1.944,00
Energia elétrica	45.785,08
Frete sobre venda	99.933,27
Aquisição de imobilizado	4.950,00
Depreciação	272.181,19
Devoluções de vendas	15.084,17
Devoluções de vendas em consignação	18.660,00
(-) Estorno ref. Devoluções de compra	13.065,00
Base de Cálculo do crédito	898.888,76
<b>Crédito de PIS 1,65%</b>	<b>14.831,66</b>
<b>Crédito de COFINS 7,6%</b>	<b>68.315,55</b>
<b>PIS a pagar</b>	<b>20.404,92</b>
<b>COFINS a pagar</b>	<b>93.986,28</b>

Fonte: Extraído do livro de apuração de ICMS 2016 e Balancete analítico do ano de 2016

Em seguida, para cálculo do IRPJ e CSLL, o QUADRO 4 demonstrara as adições e exclusões de ajuste no lucro líquido do exercício.

**Quadro 5 – Parte A - Registro de Ajuste do Lucro Líquido no exercício de 2016**

DATA	HISTÓRICO	ADIÇÕES	EXCLUSÕES
31.12.2016	Seguro vida empresarial contabilizado	1.716,34	
31.12.2016	Pagamento. Multa de trânsito	193,07	
	<b>SOMA</b>	<b>1.909,41</b>	<b>0,00</b>
	Demonstração do Lucro Real		
	1 – Lucro antes da compensação do prejuízo	1.273.349,72	
	2- Adições	1.909,41	
	3- Exclusões		0,00
	4- Lucro Líquido antes do IRPJ	1.275.259,13	
	5- Compensação de prejuízos fiscais	122.532,37	
	<b>6 – Lucro Real</b>	<b>1.152.726,76</b>	

Fonte: Informações extraídas dos registros contábeis do ano de 2016.

Encontrado o Lucro Real apuram-se os tributos a pagar IRPJ e CSLL (TAB. 11).

**Tabela 11 – Apuração anual IRPJ/CSLL com base no Lucro Real no ano de 2016, em R\$**

Lucro Conforme LALUR	1.152.726,76
Data de apuração	31.12.2016
Vencimento	31.01.2017
CSLL 9%	70.779,02
<b>CSLL A PAGAR</b>	<b>103.745,41</b>
IRPJ 15%	172.909,01
Adicional de 10%	91.272,68
Total do IRPJ antes da compensação	264.181,69
Dedução de 4% PAT sem adicional de IRPJ	(6.916,36)
<b>IRPJ A PAGAR</b>	<b>257.265,33</b>
<b>TOTAL CSLL + IRPJ</b>	<b>361.010,74</b>

Fonte: Informações extraídas do LALUR projetado do ano 2016

Na opção pelo Lucro Real a sociedade empresária desembolsará em tributos um percentual de 24,60% sobre faturamento no ano.

#### 4.2 Análises comparativas dos resultados

Na tabela 12 apresenta-se o montante dos tributos apurados nos três regimes, indicando qual onerou menos a carga tributária para a sociedade empresária.

**Tabela 12 – Total dos Tributos no Simples Nacional com reconhecimento por Competência e Caixa em R\$**

Tributos	Competência	Caixa
Faturamento	2.283.514,25	2.277.914,20
Total dos Tributos	274.062,98	272.001,79
<b>Alíquota efetiva sobre a Receita</b>	<b>12%</b>	<b>11,94%</b>

Fonte: Informações extraídas da apuração de ICMS e Balancete analítico de 2016

A mesma comparação será feita com o Lucro Presumido com reconhecimento das receitas por competência e caixa e o Lucro Real (TAB. 13)

**Tabela 13 – Total dos Tributos no Lucro Presumido e Lucro Real em R\$**

Tributos	Presumido Competência	Presumido Caixa	Lucro Real
<b>Faturamento</b>	<b>2.283.514,25</b>	<b>2.277.914,20</b>	<b>2.283.514,25</b>
PIS	13.679,34	14.073,59	20.404,92
COFINS	63.135,41	64.955,09	93.986,28
ICMS	63.765,62	63.765,62	63.765,62
CPRB	22.497,69	22.497,69	22.497,69
IRPJ e CSLL	51.294,76	52.768,08	361.010,74
Total	214.372,82	218.060,07	561.665,25
<b>Alíquota efetiva</b>	<b>9,39%</b>	<b>9,57%</b>	<b>24,60%</b>

Fonte: Informações extraídas da apuração de ICMS e Balancete analítico de 2016

#### 4.3 Projeção dos resultados

Os QUADROS 6 e 7 apresentam a projeção da demonstração do resultado do exercício (DRE) em cada um dos regimes tributários, objetivando comparar o impacto dos tributos no Resultado da sociedade empresária.

**Quadro 6 - Demonstração do Resultado do Exercício no Regime Tributário Simples Nacional, quando os impostos são apurados por Competência e Caixa em 31/12/2016, em R\$**

DRE	Simple Nacional - Competência	Simple Nacional – Caixa
Receita Bruta	2.283.514,25	2.283.514,25
(-) Impostos	274.062,98	272.001,79
(-) Devoluções	33.744,17	33.744,17
(=) Receita Líquida	1.975.707,10	1.977.768,29
(-) CPV/CMV	182.386,10	182.386,10
(=) Lucro Bruto	1.793.321,00	1.795.382,19
(-) Despesas com vendas	3.271,65	3.271,65
(-) Despesas administrativas	419.590,85	419.590,85
(-) Despesas tributárias	1.133,22	1.133,22
(-) Despesas financeiras	184.737,28	184.737,28
(+) Receitas financeiras	14.575,11	14.575,11
(=) Lucro Líquido	1.199.163,11	1.201.224,30
(-) Outras despesas	5.321,17	5.321,17
(-) Participações e contribuições	16.272,00	16.272,00
<b>(=) Lucro Líquido</b>	<b>1.177.569,94</b>	<b>1.179.631,13</b>

Fonte: Dados de campo (2016)

**Quadro 7 - Demonstração do Resultado do Exercício nos Regimes Tributários Lucro Presumido e Lucro Real, 31/12/2016, em R\$**

DRE	Presumido Competência	Presumido Caixa	Lucro Real
Receita Bruta	2.283.514,25	2.283.514,25	2.283.514,25
(-) Impostos	163.078,06	165.291,99	200.654,51
(-) Devoluções	33.744,17	33.744,17	33.744,17
(=) Receita Líquida	2.086.692,02	2.084.478,09	2.049.115,57
(-) CPV/CMV	182.386,10	182.386,10	182.386,10
(=) Lucro Bruto	1.904.305,92	1.902.091,99	1.866.729,47
(-) Despesas com vendas	3.271,65	3.271,65	3.271,65
(-) Despesas administrativas	419.590,85	419.590,85	419.590,85
(-) Despesas tributárias	1.133,22	1.133,22	1.133,22
(-) Despesas financeiras	184.737,28	184.737,28	184.737,28
(+) Receitas financeiras	14.575,11	14.575,11	14.575,11
(=) Lucro antes IPRJ/CSLL	1.310.418,03	1.307.934,10	1.272.571,58
(-) IRPJ/CSLL	51.294,76	52.768,08	361.010,74
(=) Lucro Líquido	1.258.853,27	1.255.166,02	911.560,84
(-) Outras despesas	5.321,17	5.321,17	5.321,17
(-) Participações e contribuições	16.272,00	16.272,00	16.272,00
<b>(=) Lucro Líquido</b>	<b>1.237.260,10</b>	<b>1.233.572,85</b>	<b>889.967,67</b>

Fonte: Informações extraídas do Balancete analítico de 2016

Diante as análises expostas, o regime tributário que proporcionou melhor resultado para a sociedade empresária “M” foi o Lucro Presumido com reconhecimento das receitas por Competência.

#### 4.4 CUSTOS DE CONFORMIDADE

Por fim, foi evidenciado quanto a mais se gastaria com adoção de cada regime tributário. O QUADRO 8 evidencia a variação anual nos gastos com a adoção do Simples Nacional e o Lucro Real, em relação ao atual regime optado, quer seja, o Lucro Presumido.

**Quadro 8 – Demonstração dos custos de conformidade nos regimes Simples Nacional e Lucro Real em relação do Lucro Presumido, no ano de 2016, em R\$**

Custos/Despesas	Simples Nacional	Lucro Real
Honorário Contábil	(-) 7.680,00	17.280,00
Contratação Auxiliar Contábil	(-) 4.320,00	9.360,00
Contratação Auxiliar Fiscal	(-) 4.320,00	9.360,00
Consultorias sociedades empresárias	(-) 1.737,60	2.085,12
Assessorias fiscal e tributária	(-) 1.737,60	2.085,12
Ajustes do Software	(-) 144,80	173,73
<b>Total dos custos de conformidade</b>	<b>(-) 19.940,00</b>	<b>40.343,97</b>

Fonte: Estimativa feita com base nos dados do escritório de contabilidade responsável pela empresa

Encontrado os custos que acarretam na apuração de cada regime tributário, na TAB. 14 será evidenciado o lucro líquido ajustado após o acréscimo dos custos de conformidade.

**Tabela 14 – Demonstração do Lucro Líquido alterado após os custos de conformidade em cada regime tributário, no ano de 2016, em R\$**

DRE	Simples Competência	Simples Caixa	Presumido Competência	Presumido Caixa	Lucro Real
Resultado DRE	1.177.569,94	1.179.631,13	1.237.260,10	1.233.572,85	889.967,67
Custo conformidade	+19.940,00	+19.940,00	-	-	(-)40.343,97
Estorno IRPJ/CSLL	-	-	-	-	+13.716,95
<b>Nova projeção</b>	<b>1.197.509,94</b>	<b>1.199.571,13</b>	<b>1.237.260,10</b>	<b>1.233.572,85</b>	<b>863.340,65</b>

Fonte: Informações extraídas da DRE do ano de 2016

Ainda assim a opção menos onerosa para a sociedade empresária “M” é o Lucro Presumido com reconhecimento das receitas por competência.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho teve como foco identificar o regime tributário que maximiza o lucro líquido de uma sociedade empresária fabricante de calçados de material sintético. Inicialmente traçou-se como primeiro objetivo, comparar a onerosidade dos diferentes regimes tributários. Neste caso, este estudo indicou menor onerosidade na opção pelo Lucro Presumido com reconhecimento das receitas por regime de competência, com um desembolso total inferior a 215 mil reais. Em continuidade, o segundo objetivo foi mensurar os custos de conformidade e a pesquisa indicou que no regime Lucro Presumido haveria um desembolso de 10,27% ao ano sobre a receita líquida, ao passo que no Simples Nacional seria de 12,86% e no Lucro Real de 29,38%. Já o terceiro objetivo se dispôs a identificar aquele que maximizaria o lucro líquido da sociedade empresária. Consequentemente, o regime de Lucro Presumido por competência foi o mais vantajoso. O Simples Nacional, apesar de ser um regime com tributação simplificado para as pequenas empresas, não foi à melhor opção, uma vez que a sociedade empresária excedeu ao limite de faturamento nos dois primeiros meses do ano de 2016, desembolsando mais 20% sobre o que excedeu.

Passando a discorrer sobre as limitações, esse estudo não avaliou os custos de distorção, equivalentes à “mudança do comportamento na economia, em virtude da existência de tributos, alterando preços de produtos e dos fatores de produção” (BERTOLUCCI; NASCIMENTO, 2002, p.56). Igualmente, não foram avaliados os custos de conformidade não monetários (EVANS, 2003), mas que não foram abordados pela dificuldade de se visualizar, medir e precificar, apesar destes refletirem nos resultados da sociedade. Por sua vez, este estudo é consciente que o conceito de menos oneroso envolve outras questões, tal como o fato de a mudança no regime poder afetar as pessoas envolvidas e, consequentemente, abranger fatores comportamentais.

Na sequência, em relação as sugestões para novos estudos, acredita-se que podem ser analisados os três últimos exercícios fiscais, para que seja possível comparar os resultados da própria sociedade empresária com a decorrência das constantes mudanças na legislação nacional e as oscilações no mercado. Além destes motivos, é aconselhável que futuros pesquisadores se dediquem a revisão periódica dos resultados apresentados nos seus trabalhos de campo, visto a possível (des) oneração nos custos de conformidade com as obrigações acessórias. Finalmente, sugere-se ainda a análise em outros setores, uma vez que a legislação se aplica de maneira diferenciada para cada ramo de atividade.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Antônio da Rocha. **Dicionário de história do Brasil**. Porto Alegre: Globo, 1969. 54 f. Monografia (Graduação) - Curso de Direito, Instituto Brasiliense de Direito Público-IDP, Brasília, 2012

BERTOLUCCI, Aldo V; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. Quanto custa pagar tributos?. **Rev. contab. finanç.**, São Paulo, v. 13, n. 29, Ago. 2002.

BIRD. **Doing Business: Economy Profile Brazil**. 11 ed., 2017.

BNDES. **Indústria calçadista e estratégias de fortalecimento da competitividade**. BNDES Setorial 31, p.147-184.

BORBA, Cláudio. **Direito tributário I: Constituição Federal: a competência tributária, suas espécies, características e limitações**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007. 54 f. Monografia (Graduação) - Curso de Direito, Instituto Brasiliense de Direito Público- IDP, Brasília, 2012. CALDEIRA; André Machado *et al.*. **Métodos Quantitativos com excel**. São Paulo: Cengage Learnig, 2008.

CARVALHO, Mariana Lúcia de. **Planejamento tributário: Lucro Presumido versus Lucro Real**. 2011. 24 f. Monografia (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Unidade Acadêmica de Ensino de Ciências Gerencias, do Centro Universitário de Sete Lagoas – UNIFEMM, Sete Lagoas, 2011.

CÂMARA DE DIRIGENTES LOJISTAS DE NOVA SERRANA. **Capital nacional do calçado esportivo**, 2017.

EVANS, C. Studying the studies: an overview of recent research into taxation operating costs. **Journal of Tax Research**, v. 1, n. 1, p. 64-92, 2003.

FERREIRA, Fabiano; DIEHL, Carlos Alberto. **Concepção de um método de mensuração dos custos de conformidade tributária**- Estudo de Caso na EMATER/RS-ASCAR, 2012.

FIEMG. IEL Minas; SINDINOVA. **Perfil industrial de Nova Serrana: Setor Calçadista**. p. 99, 2010. 1 CD.

FIGUEIREDO, Cândido de. **Novo dicionário da língua portuguesa**. 02 de abril de 2010.

FONSECA, Natália Cristina Fernandes. **Lucro Real versus Lucro Presumido: tributos federais sobre a atividade de fabricação de calçados em geral de uma empresa de médio porte**

*G&Cont*, v. 4, n. 1, Floriano-PI, Jan-Jun. 2017.

localizada em Nova Serrana/MG. 2016. 73 f. Monografia (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Faculdade de Nova Serrana, Nova Serrana/MG, 2016.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. p. 24. São Paulo: Atlas, 2002,

HAZAN JÚNIOR, Paulo Roberto. **Planejamento Tributário: Lucro Real x Lucro Presumido**. 2004. 109 f. Monografia (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2004.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010. 550 p.

HINRICHS, Harley H. **Teoria geral da mudança na estrutura tributária durante o desenvolvimento econômico**. Rio de Janeiro: Secretaria da Receita Federal, 1972. 54 f. Monografia (Graduação) - Curso de Direito, Instituto Brasiliense de Direito Público- IDP, Brasília, 2012.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Minas Gerais, Nova Serrana, estatística do cadastro central de empresas**, 2017.

IBPT. Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. **Carga tributária brasileira é quase o dobro da média dos BRICS**, 2017.

KAUARK, Fabiana da Silva; MANHÃES, Fernanda Castro; MEDEIROS, Carlos Henrique. **Metodologia da Pesquisa: Um guia prático**. Itabuna/BA: Via Litterarum, 2010.

LACERDA, Leiliane. **Pesquisa do curso de Ciências Contábeis da faculdade de Nova Serrana: uma Análise Bibliométrica**. 2016. 54 f. Monografia (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Faculdade de Nova Serrana, Nova Serrana/MG, 2016.

LEITE, Aline Monteiro *et al.*. **Administração e Contabilidade: Integração em busca da excelência em gestão**. 26f. Monografia (Graduação). - Curso de Ciências Contábeis (ênfase em Controladoria), Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte/MG, 2008.

LIZOTE, Suzete Antonieta; LANA, Jeferson. A importância do Planejamento Tributário para a Lícita Redução dos Tributos e Otimização dos Lucros. **IX Seget 2012: Simpósio de excelência em gestão e tecnologia**, v. 1, n. 1, p. 1-13, jan. 2010.

MAIA, Edilaine Aparecida *et. al.* **Lucro Real x Lucro Presumido: Análise da melhor opção para reduzir a carga tributária de uma prestadora de serviço na área hospitalar**, 2009.

MARTINI, Adrielly Machado. **Planejamento Tributário: Análise das formas de tributação para a empresa que atua no segmento de industrialização de espumas, colchões, travesseiros e similares**. 2012. 92 f. Monografia (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Faculdade Assis Gurgacz, Cascavél, 2012.

NASCIMENTO, Artur Roberto do; JUNQUEIRA, Emanuel; MARTINS, Gilberto de Andrade. Pesquisa acadêmica em contabilidade gerencial no Brasil: análise e reflexões sobre teorias, metodologias e paradigmas. **Rev. adm. contemp.**, Curitiba, v. 14, n. 6, Dez. 2010.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Histórico da Receita Federal**. 2017.

---

**Lucro Presumido**. 2017a

SARAIVA, José Hermano. **História concisa de Portugal**. 20. Ed. Lisboa: Europa-América, 1999. 54 f. Monografia (Graduação) - Curso de Direito, Instituto Brasiliense de Direito Público- IDP, Brasília, 2012.

SILVA, Adilson A. Planejamento Tributário eficaz resulta em bom resultado para a empresa. **Generated By Foxit Pdf Creator © Foxit Software**, Goiania, v. 1, n.1, p.1-15, 2009.

SILVA, Janaína Cunha. **O impacto no resultado operacional da empresa fabricante de partes para calçados de Nova Serrana em relação ao regime tributário adotado**. 2012. 61 f. Monografia (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, FANS, Nova Serrana, 2012.

SILVA, Vicentina Aparecida de Azevedo. **Entre o Real e o Presumido: Análise de elisão fiscal para maximização do lucro operacional da sociedade empresária "M" fabricante de calçados e partes para calçados**. 2016. 66 f. Monografia (Graduação) - Curso de Ciências Contábeis, Faculdade de Nova Serrana, Nova Serrana/MG, 2016.

SINDINOVA. **Associados**. 2017.

SOARES, Moacir José. **Gestão Tributária: Um estudo sobre a prática do planejamento tributário adotada por indústrias paranaenses**. 2008. 210 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008.

YIN, Robert K. **Estudo de caso Planejamento e métodos**, 2. ed., 2001, Porto Alegre: Bookman Companhia.