



CENTRO UNIVERSITÁRIO DE BRASÍLIA – UniCEUB
FACULDADE DE TECNOLOGIA E CIÊNCIAS APLICADAS – FATECS
CURSO: Ciências Contábeis
ORIENTADOR: Prof. Antônio Eustáquio Corrêa da Costa
LINHA DE PESQUISA: Tributação de ME e EPP
ÁREA: Contabilidade Tributária

RODRIGO CALVET LEMOS
RA: 20719391

**O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COM A UTILIZAÇÃO DO
SIMPLES NACIONAL OU DO LUCRO PRESUMIDO SOB A ÓTICA DA
LEI COMPLEMENTAR Nº 147/14**

Brasília-DF
2015

RODRIGO CALVET LEMOS
RA: 20719391

**O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COM A UTILIZAÇÃO DO
SIMPLES NACIONAL OU DO LUCRO PRESUMIDO SOB A ÓTICA DA
LEI COMPLEMENTAR Nº 147/14**

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC)
apresentado à FATECS, como requisito parcial
para obtenção do grau de Bacharel em
Ciências Contábeis do UniCEUB – Centro
Universitário de Brasília.

Orientador: Prof. Antônio Eustáquio Corrêa da
Costa.

Brasília-DF
2015

RODRIGO CALVET LEMOS
RA: 20719391

**O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COM A UTILIZAÇÃO DO
SIMPLES NACIONAL OU DO LUCRO PRESUMIDO SOB A ÓTICA DA
LEI COMPLEMENTAR Nº 147/14**

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC)
apresentado à FATECS, como requisito parcial
para obtenção do grau de Bacharel em
Ciências Contábeis do UniCEUB – Centro
Universitário de Brasília.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Antônio Eustáquio Corrêa da Costa
Orientador

Prof. Giovani Rossetti Segadilha
Examinador

Dr. Jorge de Souza Bispo
Examinador

Brasília-DF
2015

RESUMO

A Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, juntamente com suas alterações, trouxe a promessa de um regime único diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, principalmente no que se refere à apuração e arrecadação de tributos. Com a promulgação da Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014, que alterou a LC nº 123/06, novas atividades empresariais foram contempladas pela sistemática de recolhimento de tributos com base no Simples Nacional, como, por exemplo, atividades de prestação de serviços de medicina. Assim, o presente trabalho buscou verificar, através da realização de um planejamento tributário, a melhor forma de tributação para uma empresa prestadora de serviço na área de saúde, tendo como base as seguintes formas de tributação: Simples Nacional e Lucro Presumido. A fim de tornar concreto o objetivo deste estudo, será realizado um estudo a respeito do planejamento tributário, bem como de todas as variáveis que influenciam a realização do mesmo. Além disso, serão apresentadas as sistemáticas de tributação do Simples Nacional e do Lucro Presumido, objetivando a comparação dos dois regimes tributários. Para viabilizar tal comparação, o trabalho apresentará um estudo de caso no qual será apurada a carga tributária incidente sobre a receita bruta auferida por uma clínica médica num dado período, tendo em vista as formas de tributação citadas anteriormente. A partir dessa análise, procura-se verificar a real vantagem econômico-tributária supostamente proporcionada pela Lei Complementar nº 147/2014 às microempresas e empresas de pequeno porte em relação ao Lucro Presumido.

Palavras-chave: Microempresas. Empresas de Pequeno Porte. Planejamento Tributário. Simples Nacional. Lucro Presumido.

1. INTRODUÇÃO

De acordo com dados divulgados pela Receita Federal, a carga tributária atingiu 35,95% do Produto Interno Bruto (PIB) em 2013. Somado a isso, no ano de 2013, em estudo realizado pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - Sebrae a respeito da taxa de mortalidade das empresas brasileiras (Sobrevivência das Empresas no Brasil), foi verificado que a taxa de falência atingiu o percentual de 24,4% para empresas nascidas em 2007 e com até dois anos de funcionamento. Segundo Schoueri (2003, p. 399):

a previsão de tributos, que representa elevada percentagem dos “custos”, determina a estratégia dos negócios e a viabilidade ou não de determinado empreendimento, significando, em última análise, a possibilidade de êxito ou fracasso.

Percebe-se que a elevada carga tributária tem ligação direta com a taxa de sobrevivência das organizações brasileiras, uma vez que essa carga pode consumir boa parte dos ganhos auferidos num dado empreendimento.

Nesse contexto, “o tema do planejamento tributário é economicamente muito relevante, no sentido de seu significado em relação à arrecadação tributária e ao perfil do impacto da tributação junto aos contribuintes apontar para realidades marcantes”. (GRECO, 2004, p. 11). Ainda conforme Greco (2004, p. 39):

além de suas características próprias, o tributo, na atualidade, apresenta outra feição peculiar. Na medida em que onera certas atividades ou pessoas, o tributo pode causar interferências no regime de competição entre as empresas.

Sendo assim, o planejamento tributário é um tema de suma importância para as empresas no Brasil, pois apresenta outra visão no que concerne à tributação, tendo em vista que esta tem grande interferência no dia a dia das empresas e na forma como esses tributos serão pagos. Com tudo isso, é nítido que a falta de um bom planejamento pode ocasionar a estagnação ou, até mesmo, a falência de um empreendimento.

Diante disso e da grande quantidade de impostos federais, previstos no art. 153, instituídos pela União, estaduais e do Distrito Federal, previstos no art. 155, e os municipais, previstos no art. 156 (CARNEIRO, 2013), que somados chegam a quase 100 tributos, entre os quais podemos citar o IRPJ, ICMS e ISS, por exemplo, o planejamento tributário se faz

necessário, uma vez que o mesmo é a técnica utilizada para a organização preventiva de negócios jurídicos, visando uma diminuição lícita da carga tributária (PEIXOTO, 2004). Com um sistema tributário complexo em que todo e qualquer rendimento é tributado, o planejamento tributário vem para diminuir o ônus de todos esses tributos previstos na vasta legislação tributária brasileira.

Uma importante fonte de pesquisa para o estudo do planejamento tributário é o entendimento do que é a evasão fiscal e a elisão fiscal. Isso determinará se o fruto obtido do planejamento tributário será lícito ou ilícito (PEIXOTO, 2004), uma vez que os comportamentos do contribuinte o levam a organizar seus negócios e suas atividades por veredas que se mostram menos onerosas (AMARO, 2014). Não basta tornar a atividade empresarial menos onerosa, é preciso saber como isso será feito. O planejamento tributário precisa ser norteado de acordo com a legislação tributária vigente e não com a vontade do contribuinte em pagar, de qualquer forma, menos tributos. A maneira como a redução da carga tributária será feita pode caracterizar crime ou não. Por isso, o tributarista deve conhecer muito bem a legislação que rege a atividade empresarial objeto de estudo do planejamento tributário a fim de não incorrer nesse tipo de erro.

Com a ajuda do planejamento tributário, pode-se definir a melhor forma de tributação para o contribuinte, ou seja, aquela com menor carga tributária. De acordo com o Regulamento do Imposto de Renda instituído pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 e com a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, a apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) pode-se dar das seguintes maneiras: Lucro Real, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e Simples Nacional. Entretanto, este trabalho se limitará ao estudo do Lucro Presumido e do Simples Nacional.

Após a alteração da Lei nº 123/2006 pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014, novas atividades empresariais foram contempladas pela sistemática de recolhimento de tributos com base no Simples Nacional, como, por exemplo, atividades de prestação de serviços de medicina. De acordo com o art. 1º da Lei nº 123/2006, a referida lei estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte, especialmente no que se refere à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Diante de todo o exposto, é nesse contexto que as questões principais deste estudo se constroem: o regime único de arrecadação dispensado para as ME e EPP por meio da Lei nº

123/2006 e suas alterações é realmente diferenciado e favorecido em relação à sistemática do Lucro Presumido? Quais são os principais fatores que determinaram o resultado deste estudo?

Assim, o objetivo geral do presente trabalho consiste em verificar, através da realização de um planejamento tributário, a melhor forma de tributação para uma empresa prestadora de serviço na área de saúde, tendo como base as seguintes formas de tributação: Lucro Presumido e Simples Nacional. Para que esse objetivo seja atingido, este artigo tem como objetivos específicos desenvolver um estudo a respeito do planejamento tributário e de todas as variáveis que influenciam a realização do mesmo, apresentar a sistemática de tributação do Simples Nacional e do Lucro Presumido e comparar, através de um estudo de caso, as formas de tributação citadas anteriormente. No final, por meio dos resultados obtidos no estudo de caso, será apontada a melhor forma de tributação para uma clínica médica, bem como os fatores que influenciaram diretamente esses resultados.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Segundo Greco (2004, p. 74), “Nunca é demais repetir que planejamento e elisão são conceitos que se reportam à mesma realidade, diferindo apenas quanto ao referencial adotado e à tônica que atribuem a determinados elementos”. Ou seja, quando se fala em planejamento, se fala da conduta do indivíduo frente a uma situação, e quando se fala em elisão, se fala do resultado da conduta do indivíduo (GRECO, 2004). A partir daí, entende-se que a ação do contribuinte pode resultar na redução da carga tributária. Entretanto, é necessário saber se a ação foi lícita ou ilícita.

Conforme Yamashita (2005, p. 27), o conceito de elisão fiscal é “evitar, reduzir o montante ou retardar o pagamento de tributo, por atos ou omissões lícitos do sujeito passivo, anteriores à ocorrência do fato gerador”. Contrária a isso, a evasão fiscal pode ser vista como a atitude premeditada de um contribuinte de diminuir ou postergar, através de meios ilegais, o pagamento do tributo já devido (DÓRIA, 1977).

Assim, há que compreender que, sempre que o tema planejamento tributário estiver em pauta, deve-se tratar a respeito de elisão fiscal, pois o mesmo só existe a partir do momento em que as ações que o envolvem são lícitas e ocorrem antes do fato que gera a obrigação tributária. Já a evasão fiscal é oriunda da vontade do contribuinte em anular ou diminuir o ônus fiscal, contudo, este resultado econômico é atingido por meio de ações ilegais passíveis de pena, como reclusão e multa. Por isso, o planejamento tributário, que visa a economia lícita de tributos, não possui relação alguma com o que se vê na evasão fiscal.

Segundo Filho (2010, p. 757), o planejamento tributário “envolve a escolha, entre alternativas igualmente válidas, de situações fáticas ou jurídicas que visem reduzir ou eliminar ônus tributários, sempre que isso for possível nos limites da ordem jurídica”. De acordo com dados do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), quase 10% da receita auferida pela microempresa e pela empresa de pequeno porte é destinada ao pagamento de tributos. Apesar da falta de expressividade do número quando comparado ao percentual incidente sobre grandes empresas (35%), ainda conforme o IBPT, o sistema complexo de tributação brasileiro corresponde a segunda maior causa de mortalidade entre as pequenas empresas, representando 16,51% do índice de falência. A partir disso, percebe-se a grande relevância do tema planejamento tributário para a manutenção e progresso de uma

organização, uma vez que o seu objetivo é diminuir a incidência de tributos sobre a mesma. Sem o planejamento tributário, o fracasso se torna algo iminente na vida de uma empresa.

Para se entender melhor o tema em questão, se faz necessário conhecer os princípios norteadores do planejamento tributário: princípio da liberdade fiscal, da capacidade contributiva e da proporcionalidade. De acordo com Peixoto (2004), no princípio da liberdade fiscal, o Estado é obrigado a aceitar a liberdade fiscal do contribuinte quando este opta por uma forma de tributação menos onerosa; já no princípio da capacidade contributiva, o contribuinte não pode ser obrigado a recolher tributos que vão além do fato que os gerou, ou seja, os tributos não podem ser superiores à receita auferida; o princípio da proporcionalidade, por fim, nada mais é que a mediação entre os dois princípios já citados, isto é, o tributo não pode ser maior que a capacidade econômica de contribuir, e o contribuinte não pode querer arrecadar valores que não condizem com seus fatos geradores. A partir disso e com o respaldo do art. 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988 no que tange a capacidade econômica do contribuinte, é dado ao empresário o direito de optar por formas fiscais menos onerosas a fim de diminuir a carga tributária, tendo em vista seus rendimentos e suas obrigações tributárias junto ao fisco.

O planejamento tributário, conforme Greco (2004), possui duas características. A primeira é a cronológica, no aspecto de que as ações tomadas pelo contribuinte a fim de reduzir a carga tributária devem ocorrer antes do surgimento do fato gerador. A segunda é a da licitude, no aspecto de que as ações tomadas não podem infringir a legislação tributária. Nas características apresentadas por Greco, nota-se que, caso o empresário tome ações com o objetivo de diminuir o ônus tributário após a concretização do fato gerador, ele estará cometendo um ato ilícito (sonegação fiscal), ou seja, ele estará ferindo o princípio da licitude, descaracterizando o planejamento tributário. Corroborando com Greco, Filho dá a seguinte afirmativa (2010, p. 759):

o planejamento tributário é sempre uma ação ou omissão lícita adotada antes da ocorrência do fato gerador, que observa as formas e as condições exigidas em lei e não causa prejuízo ao Estado arrecadador

Fica nítido que o planejamento tributário deve partir de atitudes lícitas, de atitudes que não venham a transgredir os dispositivos legais. Nesse contexto, adentramos numa linha oposta à do planejamento tributário: evasão fiscal. Segundo Filho (2010, p. 757), “Evasão ou

sonegação fiscal, por outro lado, é resultado de ação ilícita punível com pena restritiva de liberdade de multa”. Este assunto será mais bem trabalhado adiante.

Diante de todo o exposto, chega-se à conclusão de que o planejamento tributário é essencial para que uma pequena empresa sobreviva em um mercado extremamente competitivo, pois o mesmo tem o poder de quebrar a não interferência dos tributos entre os contribuintes quando se consegue atingir uma carga tributária menor, diminuindo, automaticamente, o preço final de produtos e serviços. Além disso, o complexo e mutável sistema tributário brasileiro contribui de maneira significativa para o insucesso de muitos empresários e, por isso, o planejamento tributário possui papel fundamental, haja vista a capacidade que o mesmo tem de diminuir a carga tributária que incide sobre a atividade empresarial e que consome boa parte de seus rendimentos.

Nos dias de hoje, não há como os gestores se absterem desta ferramenta chamada planejamento tributário. Se existe o desejo de fazer com que o negócio prospere, este desejo precisa estar atrelado à questão do planejamento tributário.

2.2. LUCRO PRESUMIDO

Para Neves e Viceconti (2004, p. 643), lucro presumido é “uma modalidade optativa de apurar o lucro e, conseqüentemente, o imposto de renda das pessoas jurídicas que, partindo dos valores globais da receita, presume o lucro a ser tributado”. Existem dois conceitos para a expressão lucro presumido. O lucro presumido pode ser entendido como uma forma de tributação e, também, como a base de cálculo utilizada para apuração do Imposto de Renda devido pelo contribuinte que optar por essa forma de tributação (FILHO, 2010).

Conforme Carneiro (2013), o lucro presumido atinge dois tipos de tributos: o Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), apurados trimestralmente. Ainda segundo Carneiro (2013, p. 440), “A característica desta modalidade é de que elas são aplicadas sobre um lucro que se presume, que constituirá a base de cálculo do IRPJ e da CSLL”.

Sendo assim, verifica-se que o lucro presumido é uma espécie de regime tributário estabelecido e normatizado por meio de dispositivos legais no que se refere à opção e à base de cálculo, por exemplo. Através da sistemática do lucro presumido e da receita bruta auferida

pela pessoa jurídica, consegue-se aferir a base de cálculo e, por fim, o valor do imposto de renda devido.

2.2.1. DA ABRANGÊNCIA DO LUCRO PRESUMIDO

De acordo com o art. 13 da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que altera o art. 516 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto sobre a Renda),

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.

§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano calendário.

[...]

Conforme o § 3º, art. 516, do Decreto nº 3.000/99, “A pessoa jurídica que não esteja obrigada à tributação pelo lucro real (art. 246), poderá optar pela tributação com base no lucro presumido”.

Conclui-se que, salvo disposição em lei ao contrário e desde que não esteja obrigada à tributação com base no lucro real, a pessoa jurídica que obter receita bruta no ano-calendário anterior igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00, ou proporcional a esse valor em caso de pessoa jurídica que tenha iniciado suas atividades durante o ano-calendário anterior, terá a opção de tributar suas receitas com base no lucro presumido.

2.2.2. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza é administrado pela União e possui como fato gerador o ganho de disponibilidade econômica ou jurídica de renda advinda do produto do capital, do trabalho ou da soma destes, e de proventos de qualquer

natureza, provenientes de fontes diferentes daquelas citadas anteriormente (art. 43 da Lei nº 5.172/66).

Consoante o art. 44 do Código Tributário Nacional, “A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”. No caso do presente trabalho, a base de cálculo para apuração do imposto será o montante presumido. Corroborando com o conceito exposto anteriormente, temos o art. 518 do Decreto 3.000/99:

Art. 518. A base e cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo [...].

Para entendimento do artigo supracitado e com base no art. 519 do RIR/99, receita bruta é o resultado das vendas e serviços prestados, bem como o resultado auferido nas operações de conta alheia, excluindo-se as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

De acordo com o § 1º do art. 519 do Regulamento do Imposto de Renda de 1999, serão aplicadas, sobre suas respectivas receitas, alíquotas presumidas que variam entre 1,6% e 32%.

QUADRO 1 - PERCENTUAIS IRPJ

(continua)

ESPÉCIES DE ATIVIDADES	PERCENTUAIS SOBRE A RECEITA
Revenda a varejo de combustíveis e gás natural	1,60%
<ul style="list-style-type: none"> · Venda de mercadorias ou produtos · Transporte de cargas · Atividades imobiliárias (compra, venda, loteamento, incorporação e construção de imóveis) · Serviços hospitalares · Atividade Rural · Industrialização com materiais fornecidos pelo encomendante · Outras atividades não especificadas (exceto prestação de serviços) 	8%
<ul style="list-style-type: none"> · Serviços de transporte (exceto o de cargas) · Serviços gerais com receita bruta até R\$ 120.000/ano 	16%

QUADRO 1 - PERCENTUAIS IRPJ

(conclusão)

ESPÉCIES DE ATIVIDADES	PERCENTUAIS SOBRE A RECEITA
<ul style="list-style-type: none"> · Serviços profissionais (Sociedades Simples - SS, médicos, dentistas, advogados, contadores, auditores, engenheiros, consultores, economistas, etc.) · Intermediação de negócios · Administração, locação ou cessão de bens móveis/imóveis ou direitos · Serviços de construção civil, quando a prestadora não empregar materiais de sua propriedade nem se responsabilizar pela execução da obra (ADN Cosit 6/97). · Serviços em geral, para os quais não haja previsão de percentual específico 	32%
No caso de exploração de atividades diversificadas, será aplicado sobre a receita bruta de cada atividade o respectivo percentual	1,6 a 32%

Fonte: PORTAL TRIBUTÁRIO.

Após a aplicação das alíquotas presumidas sobre a receita bruta auferida, será obtido a base de cálculo presumida ou o lucro presumido. Sobre esse valor, conforme o art. 541 do Decreto nº 3.000/99, “A pessoa jurídica, seja comercial ou civil o seu objeto, pagará o imposto à alíquota de quinze por cento sobre o lucro real, presumido ou arbitrado [...]”.

Por fim, para que se possa chegar ao valor devido a título do IRPJ, a parcela do lucro presumido “que exceder o valor resultante da multiplicação de vinte mil reais pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto à alíquota de dez por cento”. (art. 542 do RIR/99). O referido artigo, em seu § 4º, informa que o adicional será recolhido juntamente com o montante apurado à alíquota de 15%.

A base de cálculo para apuração do IRPJ não pode ser confundida com a receita bruta, uma vez que a base de cálculo é a soma dos produtos entre as alíquotas presumidas e suas respectivas receitas, que advém de uma ou mais atividades empresariais. Pode-se perceber, também, que as alíquotas são seletivas, já que variam em função das atividades exercidas pelo contribuinte.

Ao apurar o lucro presumido, deve-se, primeiramente, aplicar sobre a base de cálculo a alíquota de 15%. Caso a base de cálculo ultrapasse o valor de R\$ 60.000,00 no trimestre, a parcela excedente será onerada em 10% de adicional de IRPJ.

2.2.3. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Conforme Filho (2010, p. 608), “A exigência da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) tem por fundamento constitucional o inciso I do art. 195 da Constituição Federal de 1988, modificado pela Emenda Constitucional nº 20/98”. Segue o referido artigo:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) [...];
- b) [...];
- c) o lucro.

Conforme o art. 3º da Instrução Normativa SRF nº 390/2004, “Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) [...]”.

Em síntese, o contribuinte que optar pelo regime de apuração com base no lucro presumido deverá apurar e recolher a CSLL de acordo com as normas jurídicas que norteiam o IRPJ.

Como mencionado anteriormente, a Contribuição Social seguirá as mesmas regras estabelecidas para o Imposto de Renda, ou seja, a base de cálculo será obtida a partir da aplicação de alíquotas presumidas (12% ou 32%) sobre a receita bruta auferida. A idéia de receita bruta é a mesma do IRPJ. O art. 20 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, traz o seguinte a respeito da base de cálculo:

Art. 20. A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal ou trimestral a que se referem os arts. 2º, 25 e 27 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, corresponderá a 12% (doze por cento) sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, exceto

para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a 32% (trinta e dois por cento).

Com base no artigo citado acima e no site PORTAL TRIBUTÁRIO, tem-se as seguintes alíquotas:

- 12% sobre a receita bruta decorrente das atividades comerciais, industriais, serviços hospitalares e de transporte;
- 32% sobre:
 - a) prestação de serviços em geral, com a exceção de serviços hospitalares e de transporte;
 - b) intermediação de negócios; e
 - c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

Assim como no IRPJ, após a obtenção do lucro presumido, “A CSLL devida será determinada mediante a aplicação da alíquota de 9% (nove por cento) sobre o resultado ajustado, presumido ou arbitrado”. (art. 31 da IN nº 390/04).

Diferentemente do que ocorre com o IRPJ, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido não está sujeita à alíquota de 10% de adicional de imposto.

2.2.4. PIS/PASEP E COFINS

A Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, aplica-se às contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

Os arts. 2º e 3º da referida lei estabelecem que o PIS/Pasep e a COFINS serão calculados com base no faturamento, que compreende a receita bruta auferida pela pessoa jurídica, excluindo-se, por exemplo, as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

No âmbito das alíquotas e de acordo com Neves e Viceconti (2004, p. 135),

As alíquotas das contribuições ao PIS e a COFINS **cumulativas**, a serem aplicadas sobre a base de cálculo, são as seguintes:

- a) **PIS**: 0,65%;
- b) **COFINS**: 3% para as pessoas jurídicas em geral;
- c) [...].

Ambas as contribuições possuem um fim social, tendo como objetivo assegurar os interesses da coletividade. Além disso, são apuradas, neste estudo, dentro do regime cumulativo, isto é, com base no lucro presumido. O faturamento (receita bruta) é a base de cálculo sobre a qual incidirá os percentuais de 3% e 0,65% para a COFINS e o PIS/Pasep, respectivamente.

2.2.5. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA

Consoante o art. 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988, aos Municípios compete a instituição dos impostos sobre serviços de qualquer natureza, desde que não estejam compreendidos no art. 155, II, estabelecidos em lei complementar. Por isso, faz-se necessário observar o referido artigo:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I – [...];

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

Infere-se que, com exceção das operações referentes ao tráfego de mercadorias e dos serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, os tributos incidentes sobre os demais serviços serão instituídos e normatizados por leis complementares e serão de competência dos Municípios.

Diante disso, o Decreto nº 25.508, de 19 de janeiro de 2005, institui e regulamenta o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, denominado também como ISS, no âmbito do Distrito Federal.

No art. 1º do citado decreto, vê-se que o fato gerador do tributo devido se dá com a prestação de serviços, ainda que essa atividade não se constitua como principal do contribuinte.

O imposto de que trata o art. 1º do Decreto nº 25.508/2005 não incidirá sobre:

Art. 2º O imposto não incide sobre:

I – as exportações de serviços para o exterior do País, assim entendidas as prestações de serviços com destino a tomador localizado no exterior, cujo pagamento seja feito em moeda estrangeira, observado o disposto no parágrafo único; II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados; III – o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras. Parágrafo único. Não se enquadram no disposto do inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.

Sempre que o fato gerador puder ser mensurado através da prestação de serviços, salvo as exceções dispostas no art. 2º do Regulamento do ISS, o imposto será devido.

A base de cálculo, tendo em vista o que reza o art. 27 do Decreto nº 25.508/2005, é o preço do serviço. O art. 27, em seu § 1º, refere-se ao preço de serviço como tudo aquilo que é cobrado em valor de sua prestação, inclusive:

- I – os valores acrescidos a qualquer título e os encargos de qualquer natureza, inclusive valores porventura cobrados em separado;
 - II – descontos, diferenças ou abatimentos concedidos sob condição, assim entendidos os que estiverem subordinados a eventos futuros e incertos;
 - III – ônus relativos à concessão de crédito, ainda que cobrados em separado.
- [...]

O disposto no art. 38 do Regulamento do ISS traz, a partir da lista de serviços contidas no Anexo I do referido regulamento, as alíquotas que serão aplicadas sobre a base de cálculo. Os percentuais que definirão o montante do imposto devido serão de 2% e 5% e serão aplicados em função do tipo de serviço prestado.

2.2.6. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL

A Contribuição Previdenciária Patronal – CPP devida pelo empregador, pela empresa e pelas entidades equiparadas incidirão sobre “a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”. (alínea “a”, I, art. 195, CF/88).

O art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, versa a respeito da alíquota que será aplicada sobre a base de cálculo para determinação da CPP devida pelos contribuintes não optantes pelo Simples Nacional. Para fins de verificação, segue o referido dispositivo:

Art. 22. A contribuição a cargo da empresa, destinada à Seguridade Social, além do disposto no art. 23, é de:

I – vinte por cento sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título, durante o mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços, nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa.

[...]

Segundo o site da Receita Federal do Brasil, a Contribuição Previdenciária Patronal, prevista no inciso II do art. 22 da Lei nº 8.212/91, será calculada a partir da aplicação do RAT (Riscos Ambientais do Trabalho). O RAT é um percentual que varia de acordo com o risco da atividade econômica exercida. O referido percentual será de 1% se a atividade for de risco leve, de 2% se for de risco mediano e de 3% se de risco grave.

Além disso, deverá ser acrescida a CPP devida pelo empregador a contribuição devida a terceiros (outras entidades e fundos). Para definição do valor desta contribuição, será aplicada uma alíquota conforme o tipo de atividade empresarial executada nos termos da IN RFB nº 971/2009. Em geral, o percentual é de 5,8%.

2.3. SIMPLES NACIONAL

O Simples Nacional (Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte) “Constitui-se em uma forma simplificada e unificada de recolhimento de tributos, por meio da aplicação de percentuais favorecidos e progressivos, incidentes sobre uma única base de cálculo, a receita bruta”. (FILHO, 2010, p. 600).

Tal afirmação pode ser observada no art. 12 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, exibida a seguir: “Art. 12. Fica instituído o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional”.

Infere-se do conceito supracitado e do artigo exposto que o Simples Nacional é uma nova forma de tributação destinada às microempresas e empresas de pequeno porte, que visa, através de um tratamento diferenciado e favorecido (alíquotas progressivas), unificar a apuração e a arrecadação de tributos de todos os entes da República Federativa do Brasil.

Consoante o art. 13 da LC nº 123/06, os tributos abrangidos pelo Simples Nacional são: IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS/Pasep, CPP, ICMS e ISS.

2.3.1. LEI COMPLEMENTAR Nº 123/2006

Filho (2010, p. 605) afirma que a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, “introduz uma verdadeira “revolução” na forma de tributação das microempresas e empresas de pequeno porte”. Entretanto, o Simples Nacional, instituído pela citada lei, não foi a primeira tentativa de implementação de um sistema único de apuração e arrecadação de tributos. O Simples Federal, estabelecido pela Lei nº 9.317/96, com início em 1997, foi o sistema precursor de uma forma única de tributação (SANTIAGO, 2011).

No preâmbulo da Lei Complementar nº 123/06, diz-se que a mesma institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, altera inúmeros dispositivos legais de outras leis e, inclusive, revoga a citada Lei nº 9.317/96. Percebe-se que a LC nº 123/06 veio para substituir, a partir de julho de 2007 (início da vigência da lei do Simples Nacional), a lei que regia o extinto Simples Federal.

A Lei Complementar do Simples Nacional, em suas normas jurídicas, atribuiu a essa sistemática de tributação as seguintes características: unificação, fiscalização e cobrança dos tributos federais, estaduais e municipais (SANTIAGO, 2011). Para Filho (2010), o contribuinte que optar pelo sistema de tributação fixado pela Lei Complementar nº 123/2006 terá os seguintes benefícios: apuração dos tributos com alíquotas progressivas e mais favorecidas; e recolhimento centralizado dos tributos federais, estaduais e municipais em um único documento de arrecadação. Outro importante benefício, ainda segundo Filho (2010, p. 600), “é a dispensa da pessoa jurídica do pagamento das contribuições instituídas pela União, destinadas ao SESC, ao SESI, ao SENAI, ao SENAC, ao SEBRAE, e seus congêneres, bem assim das relativas ao salário-educação e à Contribuição Sindical Patronal [...]”.

Fica claro que, além de estabelecer normas legais e instituir um estatuto para as microempresas e empresas de pequeno porte, a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, objetiva favorecer a tributação dessas empresas, com alíquotas diferenciadas e sem a burocracia das diversas leis existentes para cada um dos tributos administrados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

2.3.2. OPÇÃO: MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE

Uma vez que a lei do Simples Nacional foi criada para favorecer as microempresas e as empresas de pequeno porte, faz-se necessário definir essas duas classificações. No art. 3º da Lei Complementar nº 123/2006, tem-se a definição de microempresa e empresa de pequeno porte:

Art. 3º. Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I – no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e

II – no caso da empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

§ 1º Considera-se receita bruta, para fins do disposto no **caput** deste artigo, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

[...]

De acordo com Santiago (2011), a definição se dá por meio de dois critérios. São eles: constitutivo e econômico. No critério constitutivo, a lei estabelece que a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário podem ser considerados ME ou EPP. Já no critério econômico, os tipos empresariais citados anteriormente serão classificados como ME ou EPP segundo a receita bruta auferida em dado ano-calendário.

Então, conclui-se que o limite para enquadramento como microempresa é de R\$ 360.000,00, enquanto que, para enquadramento como empresa de pequeno porte, a empresa deve auferir receita bruta anual entre R\$ 360.000,01 e R\$ 3.600.000,00.

Entretanto, o simples fato de uma empresa obter receitas anuais que a classifique como ME ou EPP, não é garantia suficiente para usufruir do tratamento jurídico favorecido e diferenciado de que trata a lei do Simples Nacional. No § 4º, art. 3º, da referida lei, não poderá optar pelo Simples a pessoa jurídica:

I – de cujo capital participe outra pessoa jurídica; II – que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior; III – de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado nos termos desta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do **caput** deste artigo; IV – cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa não beneficiada por esta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do **caput** deste artigo; V – cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do **caput** deste artigo; VI – constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo; VII – que participe do capital de outra pessoa jurídica; VIII – que exerça atividade de banco comercial, de investimentos e de desenvolvimento, de caixa econômica, de sociedade de crédito,

financiamento e investimento ou de crédito imobiliário, de corretora ou de distribuidora de títulos, valores imobiliários e câmbio, de empresa de arrendamento mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de previdência complementar; IX – resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos 5 (cinco) anos-calendário anteriores; X – constituída sob a forma de sociedade por ações; XI – cujos titulares ou sócios guardem, cumulativamente, com o contratante do serviço, relação de pessoalidade, subordinação e habitualidade. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

Segundo Santiago (2011, p. 58), “Tais dispositivos têm objetivo claro: impedir que empresas com receita bruta maior do que o limite da lei obtenham os benefícios dela decorrentes”. Ainda sobre o art. 3º, em seu § 6º, verifica-se que a pessoa jurídica que incorrer em um dos casos listados acima será excluída do tratamento jurídico e do sistema de recolhimento de tributos dispensados às microempresas e empresas de pequeno porte.

2.3.3. EXCEÇÕES À ABRANGÊNCIA DO SIMPLES NACIONAL

Além da Contribuição Patronal Previdenciária – CPP não abrangida no sistema unificado de apuração e arrecadação de tributos (Simples Nacional) para as empresas que prestam os serviços especificados no § 5º-C, art. 18, da LC nº 123/06, também não estão abrangidos os seguintes tributos, conforme Santiago (2011, p. 64):

- a) O ISS para a ME ou da EPP que exerça a atividade de escritório de serviços contábeis (§ 22-A do art. 18).
- b) O ICMS e o ISS para a ME ou a EPP que tenha extrapolado o sublimite estabelecido pelo Estado na forma do art. 19 da LC n. 123/2006.
- c) Os tributos ou os fatos jurídico-tributários previstos no § 1º do art. 13 da LC n. 123/2006.

2.3.4. LEI COMPLEMENTAR Nº 147/2014

A Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014, com efeitos legais a partir de 1º de janeiro de 2015, altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 (lei que instituiu o Simples Nacional), e da outras providências, como, por exemplo, a inclusão de novas atividades no sistema unificado de apuração e arrecadação de tributos e a criação do Anexo VI.

Segundo informativo do site da Receita Federal do Brasil, a inclusão de novas atividades e a criação do Anexo VI da LC nº 123/06 são duas das principais mudanças ocorridas na lei que estabeleceu o Estatuto da Micro e Pequena Empresa e o Simples Nacional.

Em concordância com o site da RFB, o mais novo Anexo VI, com vigência a partir de 1º de janeiro de 2015, tributará a maior parte das novas atividades do setor de serviços incluídas no Simples Nacional.

O Anexo VI onerará os contribuintes por meio de uma tabela de alíquotas progressivas, em função da receita bruta auferida em meses anteriores. De acordo com a tabela do referido anexo, a alíquota varia entre 16,93% e 22,45%.

2.3.4.1. NOVAS ATIVIDADES

A página eletrônica da Receita Federal traz um resumo das novas atividades abrangidas pelo Simples Nacional. Segundo a mesma, a microempresa e a empresa de pequeno porte que realizar as seguintes atividades poderão optar pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte:

- a) Tributadas com base nos Anexos I ou II da LC 123/2006: Produção e comércio atacadista de refrigerantes.
- b) Tributadas com base no Anexo III da LC 123/2006:
 - a. Fisioterapia;
 - b. Corretagem de seguros.[...]
- c) Tributada com base no Anexo IV da LC 123/2006: Serviços Advocatícios.

- d) Tributadas com base no (novo) Anexo VI da LC 123/2006:
 - a. Medicina, inclusive laboratorial e enfermagem;
 - b. Medicina veterinária;
 - c. Odontologia;
 - d. Psicologia, psicanálise, terapia ocupacional, acupuntura, podologia, fonoaudiologia e de clínicas de nutrição, de vacinação e bancos de leite;
 - e. Serviços de comissaria, de despachantes, de tradução e de interpretação;
 - f. Arquitetura, engenharia, medição, cartografia, topografia, geologia, geodésia, testes, suporte e análises técnicas e tecnológicas, pesquisa, design, desenho e agronomia;
 - g. Representação comercial e demais atividades de intermediação de negócios e serviços de terceiros;
 - h. Perícia, leilão e avaliação;
 - i. Auditoria, economia, consultoria, gestão, organização, controle e administração;
 - j. Jornalismo e publicidade;
 - k. Agenciamento, exceto mão-de-obra;
 - l. Outras atividades do setor de serviços que tenham por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, desde que não sujeitas à tributação na forma dos Anexos III, IV ou V da LC 123/2006.

Conforme noticiou o PORTAL EMPRESA SIMPLES, “As alterações vão beneficiar, inicialmente, mais de 450 mil empresas com faturamento anual de até R\$ 3,6 milhões”. Identifica-se a importância que LC nº 147/14 deu a questão inclusiva de outros segmentos empresariais, oferecendo especial espaço para as pessoas jurídicas prestadoras de serviços.

2.3.5. ALÍQUOTAS E BASE DE CÁLCULO

O art. 18 da Lei Complementar nº 123/2006 mostra como será definido o valor devido pelas microempresas e empresas de pequeno porte que fazem parte do Simples Nacional. Segue o referido artigo:

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação das

alíquotas constantes das tabelas dos Anexos I a VI desta Lei Complementar sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º. (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

§ 1º Para efeito de determinação da alíquota, o sujeito passivo utilizará a receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses anteriores ao período de apuração.

§ 2º Em caso de início de atividade, os valores de receita bruta acumulada constantes das tabelas dos Anexos I a VI desta Lei Complementar devem ser proporcionalizados ao número de meses de atividade no período. (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

§ 3º Sobre a receita bruta auferida no mês incidirá a alíquota determinada na forma do **caput** e dos §§ 1º e 2º deste artigo, podendo tal incidência se dar, à opção do contribuinte, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, sobre a receita recebida no mês, sendo essa opção irretroatável para todo o ano-calendário.

Consoante a explanação de Santiago (2011, p. 148), “alíquota, no Simples Nacional, é o somatório de percentuais relativos a cada tributo abrangido pelo regime e constante dos Anexos I a V da LC n. 123/2006”. Uma vez que o Simples Nacional é a junção, para apuração e arrecadação, de oito tributos administrados pela União e seus entes federativos, deduz-se que cada um desses impostos e contribuições possui um percentual que, quando somados, formam a alíquota a ser aplicada sobre a base de cálculo a fim de determinar o valor devido ao fisco.

Com relação à base de cálculo, o § 3º do art. 18 diz que a base de cálculo pode ser exprimida pela receita bruta auferida no mês, ou seja, pelo critério de competência. A base de cálculo pode ser representada, ainda, pela receita bruta recebida no mês, isto é, pelo regime de caixa (SANTIAGO, 2011).

2.3.5.1. ANEXOS

Conforme pode ser observado no caput do art. 18, o valor devido será calculado com a aplicação das alíquotas (registradas nas tabelas dos Anexos I a VI) sobre a receita bruta recebida ou auferida no mês. Como este trabalho se limita ao planejamento tributário de uma empresa prestadora de serviço na área de saúde, será destacada apenas a tabela relativa ao Anexo VI, que é o anexo que tributa a referida atividade.

Seguem as alíquotas e partilha do Simples Nacional relativas ao Anexo VI da LC nº 123/2006:

TABELA 1 - ANEXO VI DO SIMPLES NACIONAL

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ, PIS/Pasep, CSLL, Cofins e CPP	ISS
Até 180.000,00	16,93%	14,93%	2,00%
De 180.000,01 a 360.000,00	17,72%	14,93%	2,79%
De 360.000,01 a 540.000,00	18,43%	14,93%	3,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	18,77%	14,93%	3,84%
De 720.000,01 a 900.000,00	19,04%	15,17%	3,87%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	19,94%	15,71%	4,23%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	20,34%	16,08%	4,26%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	20,66%	16,35%	4,31%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	21,17%	16,56%	4,61%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	21,38%	16,73%	4,65%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	21,86%	16,86%	5,00%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	21,97%	16,97%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	22,06%	17,06%	5,00%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	22,14%	17,14%	5,00%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	22,21%	17,21%	5,00%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	22,21%	17,21%	5,00%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	22,32%	17,32%	5,00%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	22,37%	17,37%	5,00%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	22,41%	17,41%	5,00%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	22,45%	17,45%	5,00%

Fonte: Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Assim como foi exposto anteriormente, a alíquota pode ser progressiva ou seletiva. Em relação à tabela do Anexo VI, nota-se que as alíquotas são progressivas, pois as mesmas crescem, ou diminuem, de acordo com a faixa de receita bruta auferida nos doze meses anteriores ao período de apuração. Além disso, a tabela do Anexo VI tem caráter seletivo, uma vez que onera determinadas atividades.

3. METODOLOGIA

Segundo Beuren (2004, p. 21), o trabalho monográfico “deve representar a estruturação e operacionalização dos conhecimentos adquiridos durante o curso”. Para tal, o uso da metodologia científica se faz necessário, pois, de acordo com Silva (2010, p. 13), “entende-se metodologia como o estudo do método para se buscar determinado conhecimento”. Portanto, a metodologia é um instrumento que auxilia a produção de conhecimento na área de pesquisa a ser estudado, ou seja, é o caminho utilizado para atingir determinado objetivo.

Conforme Silva (2010, p. 14):

Como a atividade científica procura a verdade, o uso do método facilita a sistematização dos objetivos pretendidos, bem como a segurança, a economia e a racionalidade para alcançar os fins desejados. O filólogo Antenor Nascentes define método como “Conjunto dos meios dispostos convenientemente para chegar a um fim que se deseja” (1972, p. 1084).

Dentre os principais passos para a elaboração de uma pesquisa científica, pode-se destacar o assunto a ser pesquisado, a delimitação do tema, a identificação do objeto de investigação e dos objetivos, a definição dos métodos e procedimentos de investigação, a construção do marco teórico referencial e, por fim, a coleta e análise de dados (BEUREN, 2004).

De acordo com Beuren (2004), a pesquisa científica é dividida quanto aos objetivos: pesquisa exploratória, descritiva e explicativa; quanto aos procedimentos: estudo de caso, levantamento, pesquisa bibliográfica, documental, participante e experimental; e quanto à abordagem do problema: qualitativa e quantitativa.

Diante do exposto, o presente trabalho é de natureza descritiva, pois visa identificar, descrever e comparar as características entre as formas de tributação do Lucro Presumido e do Simples nacional através da análise e coleta de dados. Quanto aos procedimentos, será realizado um estudo de caso, visto que um dos objetivos deste trabalho é identificar a melhor sistemática de tributação para uma empresa. Segundo Silva (2010, p. 57), “o objeto a ser pesquisado neste tipo de pesquisa pode ser o indivíduo, a empresa, uma atividade, uma organização ou até mesmo uma situação”. E, por fim, quanto à abordagem do problema, o

trabalho em questão é quantitativo, uma vez que o mesmo faz uso da coleta e análise de informações para obter a resposta do problema proposto nesta pesquisa.

Assim como foi apresentado na introdução, o presente estudo desenvolverá idéias a respeito do planejamento tributário, objetivando a opção pela forma de tributação menos onerosa. A fim de delimitar o campo de pesquisa, serão apresentadas duas formas de tributação – Lucro Presumido e Simples Nacional – para uma empresa prestadora de serviços na área de saúde. Dentro do estudo de caso, serão analisadas e comparadas todas as informações inerentes à solução do problema, como, por exemplo, receitas e tributos.

A análise será feita através dos dados referentes ao exercício de 2014 e do cálculo anual dos tributos devidos sobre o Lucro Presumido (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, INSS e ISS) e sobre o Simples Nacional, já que as alterações impostas pela Lei nº 147/2014 só teriam validade a partir de 1º de janeiro de 2015. Foram consideradas, também, todas as variáveis que interferem no resultado deste planejamento tributário, como, por exemplo, o INSS Patronal, que, mesmo não tendo ligação direta com a receita bruta como é no caso do Lucro Presumido, acaba interferindo no resultado final do presente estudo. Tendo em vista que a empresa objeto do estudo de caso é tributada com base no Lucro Presumido, será necessária, para efeito de comparação, a realização de um cálculo tributário na sistemática do Simples Nacional.

4. ESTUDO DE CASO

A fim de verificar a real vantagem da sistemática de apuração e recolhimento de tributos com base no Simples Nacional (Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte) sobre a forma de apuração baseada no Lucro Presumido, será elaborado um estudo de caso no qual as formas de tributação citadas anteriormente serão comparadas.

Neste ponto do trabalho, serão apresentados os cálculos dos tributos incidentes sobre a receita bruta de uma clínica médica com base no Simples Nacional e no Lucro Presumido. Para isso, será levada em consideração a receita bruta auferida pela empresa no ano-calendário de 2014. Ao final, após a demonstração dos cálculos e dos resultados obtidos, será possível constatar a forma de tributação menos onerosa. Vale ressaltar que apenas os tributos que possuem tratamentos diferentes foram considerados neste trabalho. Tributos que possuem a mesma forma de apuração, ou seja, que não dependem do tipo de tributação escolhido, não foram aqui considerados.

A empresa objeto de estudo do presente trabalho está inscrita no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica e tem como atividades econômicas principais a prestação de serviços de diagnóstico por imagem sem uso de radiação ionizante, exceto ressonância magnética, e serviços de diagnóstico por métodos ópticos - endoscopia e outros exames análogos. No exercício de 2014, a citada clínica médica faturou R\$ 1.720.395,07 (um milhão setecentos e vinte mil trezentos e noventa e cinco reais e sete centavos) com a prestação de serviços de imagenologia. Atualmente, a empresa tem seus tributos apurados na forma do Lucro Presumido, uma vez que está abaixo do limite de R\$ 78.000.000,00 disposto no art. 13 da Lei nº 9.718/98 e por não estar sujeita a tributação com base no Lucro Real (art. 516 do RIR/99), possibilitando a sua opção por essa forma de tributação.

Entretanto, caso desejasse optar pelo sistema do Simples Nacional, ela também estaria apta. Por ter auferido receita bruta anual inferior a R\$ 3.600.000,00 e não ter incorrido em nenhuma das vedações expressas no art. 3º da Lei Complementar nº 123/2006, a clínica médica poderia optar pela forma de tributação simplificada.

4.1. CÁLCULO DOS TRIBUTOS DEVIDOS – SIMPLES NACIONAL

Em primeiro lugar, deve-se identificar o anexo no qual a clínica se enquadrará. Sabe-se que a empresa objeto de estudo presta serviços médicos, portanto, em vista do disposto no inciso I, § 5º-I, do art. 18 da Lei Complementar nº 123/06, que versa a respeito da obrigatoriedade da tributação de serviços de medicina com base no Anexo VI do Simples Nacional, a clínica se enquadrará no referido anexo.

Conforme o art. 18 da LC nº 123, de 14 de dezembro de 2006, a alíquota será definida a partir da receita bruta acumulada dos doze meses anteriores ao período de apuração, isto é, se o cálculo do tributo se referir à receita bruta do mês de janeiro de 2014, por exemplo, a receita bruta acumulada será determinada pelo somatório das receitas de janeiro de 2013 a dezembro de 2013.

TABELA 2 - APURAÇÃO SIMPLES NACIONAL 2014

MÊS	RECEITA BRUTA MÊS	RECEITA BRUTA ACUMULADA	ALÍQUOTA	VALOR DEVIDO
JAN/14	R\$ 134.081,93	R\$ 1.442.752,77	21,17%	R\$ 28.385,14
FEV/14	R\$ 139.323,14	R\$ 1.488.769,89	21,17%	R\$ 29.494,71
MAR/14	R\$ 119.775,94	R\$ 1.522.434,57	21,17%	R\$ 25.356,57
ABR/14	R\$ 135.031,64	R\$ 1.533.560,82	21,17%	R\$ 28.586,20
MAI/14	R\$ 99.195,47	R\$ 1.534.411,78	21,17%	R\$ 20.999,68
JUN/14	R\$ 162.325,52	R\$ 1.532.375,22	21,17%	R\$ 34.364,31
JUL/14	R\$ 144.282,46	R\$ 1.581.059,65	21,17%	R\$ 30.544,60
AGO/14	R\$ 148.769,11	R\$ 1.602.477,27	21,17%	R\$ 31.494,42
SET/14	R\$ 181.442,43	R\$ 1.620.530,71	21,38%	R\$ 38.792,39
OUT/14	R\$ 180.934,05	R\$ 1.663.307,83	21,38%	R\$ 38.683,70
NOV/14	R\$ 147.728,44	R\$ 1.698.451,67	21,38%	R\$ 31.584,34
DEZ/14	R\$ 127.504,94	R\$ 1.716.666,55	21,38%	R\$ 27.260,56
TOTAL	R\$ 1.720.395,07	-	-	R\$ 365.546,62

Fonte: Elaborada pelo autor.

Como pode ser observado na Tabela 2, a receita bruta acumulada variou entre R\$ 1.442.752,77 e R\$ 1.716.666,55, fazendo com que fossem aplicadas no decorrer do exercício de 2014 as alíquotas de 21,17% e 21,38%, que correspondem, respectivamente, a 9ª e 10ª faixas do Anexo VI.

Com a definição dos percentuais a serem aplicados sobre a base de cálculo, que conforme o § 3º, art. 18, da LC nº 123/06, corresponde à receita bruta obtida, multiplica-se o

valor da receita bruta pelos percentuais encontrados para definir o valor do tributo devido. Diante disso, chega-se a um montante de R\$ 365.546,62 a título de tributo. Vale destacar que todos os tributos já estão inclusos nesse valor, inclusive a Contribuição Previdenciária Patronal.

4.2. CÁLCULO DOS TRIBUTOS DEVIDOS – LUCRO PRESUMIDO

Ao se calcular o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, deve-se, primeiramente, especificar o tipo de serviço prestado a fim de determinar a alíquota a ser aplicada sobre a receita bruta. Segundo Filho (2010), a base de cálculo será estabelecida a partir da soma dos percentuais aplicados sobre a receita bruta e todas as demais receitas. O cálculo do tributo se dá trimestralmente, haja vista o disposto no art. 518 do Decreto nº 3.000/99.

TABELA 3 - APURAÇÃO IRPJ LUCRO PRESUMIDO 2014

MÊS	RECEITA BRUTA MÊS	RECEITA BRUTA TRIMESTRE	ALÍQUOTA PRESUMIDA	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA IRPJ	VALOR DEVIDO
JAN/14	R\$ 134.081,93	-	-	-	-	-
FEV/14	R\$ 139.323,14	-	-	-	-	-
MAR/14	R\$ 119.775,94	R\$ 393.181,01	8,00%	R\$ 31.454,48	15,00%	R\$ 4.718,17
ABR/14	R\$ 135.031,64	-	-	-	-	-
MAI/14	R\$ 99.195,47	-	-	-	-	-
JUN/14	R\$ 162.325,52	R\$ 396.552,63	8,00%	R\$ 31.724,21	15,00%	R\$ 4.758,63
JUL/14	R\$ 144.282,46	-	-	-	-	-
AGO/14	R\$ 148.769,11	-	-	-	-	-
SET/14	R\$ 181.442,43	R\$ 474.494,00	8,00%	R\$ 37.959,52	15,00%	R\$ 5.693,93
OUT/14	R\$ 180.934,05	-	-	-	-	-
NOV/14	R\$ 147.728,44	-	-	-	-	-
DEZ/14	R\$ 127.504,94	R\$ 456.167,43	8,00%	R\$ 36.493,39	15,00%	R\$ 5.474,01
TOTAL	R\$ 1.720.395,07	-	-	-	-	R\$ 20.644,74

Fonte: Elaborada pelo autor.

Na Tabela 3, nota-se que alíquota utilizada sobre a receita bruta acumulada em cada um dos trimestres é de 8%. Isso se dá pelo tipo de serviço prestado, tendo em vista que, de acordo com o art. 15 da Lei nº 9.249/1995, os serviços de imagenologia estão sujeitos a uma alíquota de 8%. Com a aplicação desse percentual sobre a receita bruta do trimestre, tem-se a base de cálculo. Sobre a mesma será aplicada a alíquota de 15% para apuração do valor

devido. Ao final dos quatro trimestres, foi apurado um valor de R\$ 20.644,74 de IRPJ. O adicional de imposto, consoante dispõe o art. 542 do RIR/99, não é devido, uma vez que a base de cálculo não excedeu o limite de R\$ 60.000,00.

O cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido segue as mesmas premissas do IRPJ no que tange a especificação do serviço prestado para determinação da alíquota, a base de cálculo e a periodicidade de apuração.

TABELA 4 - APURAÇÃO CSLL LUCRO PRESUMIDO 2014

MÊS	RECEITA BRUTA MÊS	RECEITA BRUTA TRIMESTRE	ALÍQUOTA PRESUMIDA	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA A CSLL	VALOR DEVIDO
JAN/14	R\$ 134.081,93	-	-	-	-	-
FEV/14	R\$ 139.323,14	-	-	-	-	-
MAR/14	R\$ 119.775,94	R\$ 393.181,01	12,00%	R\$ 47.181,72	9,00%	R\$ 4.246,35
ABR/14	R\$ 135.031,64	-	-	-	-	-
MAI/14	R\$ 99.195,47	-	-	-	-	-
JUN/14	R\$ 162.325,52	R\$ 396.552,63	12,00%	R\$ 47.586,32	9,00%	R\$ 4.282,77
JUL/14	R\$ 144.282,46	-	-	-	-	-
AGO/14	R\$ 148.769,11	-	-	-	-	-
SET/14	R\$ 181.442,43	R\$ 474.494,00	12,00%	R\$ 56.939,28	9,00%	R\$ 5.124,54
OUT/14	R\$ 180.934,05	-	-	-	-	-
NOV/14	R\$ 147.728,44	-	-	-	-	-
DEZ/14	R\$ 127.504,94	R\$ 456.167,43	12,00%	R\$ 54.740,09	9,00%	R\$ 4.926,61
TOTAL	R\$ 1.720.395,07	-	-	-	-	R\$ 18.580,27

Fonte: Elaborada pelo autor.

Observa-se, na Tabela 4, a aplicação da alíquota de 12% sobre a receita bruta acumulada no trimestre. A alíquota presumida foi definida com base na disposição legal contida no art. 20 da Lei nº 9.249/95, que fixa a alíquota de 12% às empresas prestadoras de serviços de imagenologia. Para calcular o valor devido de CSLL, conforme o art. 31 da IN nº 390/04, será aplicada a alíquota de 9% sobre a base de cálculo presumida (lucro presumido). Com isso, apura-se, em 2014, o valor de R\$ 18.580,27 a título de CSLL.

TABELA 5 - APURAÇÃO PIS/PASEP E COFINS LUCRO PRESUMIDO 2014

(continua)

MÊS	RECEITA BRUTA MÊS	BASE DE CÁLCULO	PIS/PASEP (0,65%)	COFINS (3%)	TOTAL
JAN/14	R\$ 134.081,93	R\$ 134.081,93	R\$ 871,53	R\$ 4.022,46	R\$ 4.893,99
FEV/14	R\$ 139.323,14	R\$ 139.323,14	R\$ 905,60	R\$ 4.179,69	R\$ 5.085,29
MAR/14	R\$ 119.775,94	R\$ 119.775,94	R\$ 778,54	R\$ 3.593,28	R\$ 4.371,82
ABR/14	R\$ 135.031,64	R\$ 135.031,64	R\$ 877,71	R\$ 4.050,95	R\$ 4.928,65

TABELA 5 - APURAÇÃO PIS/PASEP E COFINS LUCRO PRESUMIDO 2014

(conclusão)

MÊS	RECEITA BRUTA MÊS	BASE DE CÁLCULO	PIS/PASEP (0,65%)	COFINS (3%)	TOTAL
MAI/14	R\$ 99.195,47	R\$ 99.195,47	R\$ 644,77	R\$ 2.975,86	R\$ 3.620,63
JUN/14	R\$ 162.325,52	R\$ 162.325,52	R\$ 1.055,12	R\$ 4.869,77	R\$ 5.924,88
JUL/14	R\$ 144.282,46	R\$ 144.282,46	R\$ 937,84	R\$ 4.328,47	R\$ 5.266,31
AGO/14	R\$ 148.769,11	R\$ 148.769,11	R\$ 967,00	R\$ 4.463,07	R\$ 5.430,07
SET/14	R\$ 181.442,43	R\$ 181.442,43	R\$ 1.179,38	R\$ 5.443,27	R\$ 6.622,65
OUT/14	R\$ 180.934,05	R\$ 180.934,05	R\$ 1.176,07	R\$ 5.428,02	R\$ 6.604,09
NOV/14	R\$ 147.728,44	R\$ 147.728,44	R\$ 960,23	R\$ 4.431,85	R\$ 5.392,09
DEZ/14	R\$ 127.504,94	R\$ 127.504,94	R\$ 828,78	R\$ 3.825,15	R\$ 4.653,93
TOTAL	R\$ 1.720.395,07	R\$ 1.720.395,07	R\$ 11.182,57	R\$ 51.611,85	R\$ 62.794,42

Fonte: Elaborada pelo autor.

Por meio das informações contidas na Tabela 5, constata-se um valor apurado de R\$ 62.794,42 de PIS/Pasep e COFINS. Fundamentados na Lei nº 9.718/98, o PIS/Pasep e a COFINS são calculados, respectivamente, através da aplicação das alíquotas de 0,65% e 3% sobre o faturamento mensal, ou seja, sobre a receita bruta auferida no mês.

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza possui alíquotas que variam em razão da atividade econômica exercida. Assim como ocorre no IRPJ e na CSLL, também é necessário precisar o tipo de serviço prestado. O art. 38 do Decreto nº 25.508/05 traz uma lista de serviços que serão tributados à 2% ou 5%.

TABELA 6 - APURAÇÃO ISS LUCRO PRESUMIDO 2014

MÊS	RECEITA BRUTA MÊS	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA	VALOR DEVIDO
JAN/14	R\$ 134.081,93	R\$ 134.081,93	2,00%	R\$ 2.681,64
FEV/14	R\$ 139.323,14	R\$ 139.323,14	2,00%	R\$ 2.786,46
MAR/14	R\$ 119.775,94	R\$ 119.775,94	2,00%	R\$ 2.395,52
ABR/14	R\$ 135.031,64	R\$ 135.031,64	2,00%	R\$ 2.700,63
MAI/14	R\$ 99.195,47	R\$ 99.195,47	2,00%	R\$ 1.983,91
JUN/14	R\$ 162.325,52	R\$ 162.325,52	2,00%	R\$ 3.246,51
JUL/14	R\$ 144.282,46	R\$ 144.282,46	2,00%	R\$ 2.885,65
AGO/14	R\$ 148.769,11	R\$ 148.769,11	2,00%	R\$ 2.975,38
SET/14	R\$ 181.442,43	R\$ 181.442,43	2,00%	R\$ 3.628,85
OUT/14	R\$ 180.934,05	R\$ 180.934,05	2,00%	R\$ 3.618,68
NOV/14	R\$ 147.728,44	R\$ 147.728,44	2,00%	R\$ 2.954,57
DEZ/14	R\$ 127.504,94	R\$ 127.504,94	2,00%	R\$ 2.550,10
TOTAL	R\$ 1.720.395,07	R\$ 1.720.395,07	-	R\$ 34.407,90

Fonte: Elaborada pelo autor.

No caso da clínica médica objeto de estudo, como pode ser observado na Tabela 6, foi aplicada sobre a base de cálculo a alíquota de 2%. O referido decreto indica que os serviços de saúde, assistência médica e congêneres serão tributados à alíquota de 2%. De acordo com o art. 27 do Regulamento do ISS, a base de cálculo é o valor cobrado pela prestação do serviço. Assim, chega-se ao montante de R\$ 34.407,90 de ISS.

TABELA 7 - APURAÇÃO CPP/OUTRAS ENTIDADES LUCRO PRESUMIDO 2014

MÊS	VALOR BRUTO FOLHA DE SALÁRIOS	CPP (21%)	OUTRAS ENTIDADES (5,8%)	VALOR DEVIDO
JAN/14	R\$ 13.671,75	R\$ 2.856,59	R\$ 708,98	R\$ 3.565,57
FEV/14	R\$ 15.539,93	R\$ 3.248,91	R\$ 817,33	R\$ 4.066,24
MAR/14	R\$ 13.153,12	R\$ 2.747,68	R\$ 678,90	R\$ 3.426,58
ABR/14	R\$ 13.823,69	R\$ 2.888,49	R\$ 717,79	R\$ 3.606,28
MAI/14	R\$ 13.476,85	R\$ 2.815,66	R\$ 697,67	R\$ 3.513,33
JUN/14	R\$ 13.098,95	R\$ 2.736,30	R\$ 675,76	R\$ 3.412,06
JUL/14	R\$ 14.113,30	R\$ 2.949,31	R\$ 734,59	R\$ 3.683,90
AGO/14	R\$ 14.259,99	R\$ 2.980,12	R\$ 743,10	R\$ 3.723,22
SET/14	R\$ 15.772,76	R\$ 3.297,80	R\$ 830,84	R\$ 4.128,64
OUT/14	R\$ 13.724,50	R\$ 2.867,67	R\$ 712,04	R\$ 3.579,71
NOV/14	R\$ 15.343,91	R\$ 3.207,74	R\$ 805,96	R\$ 4.013,70
DEZ/14	R\$ 14.432,88	R\$ 3.016,42	R\$ 753,12	R\$ 3.769,54
13º SALÁRIO	R\$ 12.144,00	R\$ 2.550,32	R\$ 704,38	R\$ 3.254,70
TOTAL	R\$ 182.555,63	R\$ 38.163,01	R\$ 9.580,46	R\$ 47.743,47

Fonte: Elaborada pelo autor.

Na Tabela 7, foram demonstrados os valores de Contribuição Previdenciária Patronal e de Outras Entidades e Fundos devidos pela clínica médica estudada. Conforme a alínea “a”, inciso I, art. 195, da CF/88, a base de cálculo para apuração e recolhimento dos referidos tributos é a folha de salários, juntamente com os demais rendimentos do trabalhador. Sobre a folha de salários, excluindo-se o pró-labore, aplica-se a alíquota de 21% prevista nos incisos I e II, art. 22, da Lei nº 8.212/91. Sobre o pró-labore aplica-se apenas a alíquota de 20%.

O valor relativo a Outras Entidades é devido apenas pelas pessoas jurídicas não optantes pelo Simples Nacional (FILHO, 2010). Sobre a folha de salários, com exceção do pró-labore, incidi a alíquota de 5,8% mencionada na IN RFB nº 971/09. Diante disso, chegou-se ao montante de R\$ 47.743,47 a título de CPP.

TABELA 8 - TRIBUTAÇÃO TOTAL LUCRO PRESUMIDO 2014

MÊS	IRPJ	CSLL	PIS/PASEP	COFINS	ISS	CPP/OUTRAS ENTIDADES	TOTAL
JAN/14	-	-	R\$ 871,53	R\$ 4.022,46	R\$ 2.681,64	R\$ 3.565,57	R\$ 11.141,20
FEV/14	-	-	R\$ 905,60	R\$ 4.179,69	R\$ 2.786,46	R\$ 4.066,24	R\$ 11.938,00
MAR/14	R\$ 4.718,17	R\$ 4.246,35	R\$ 778,54	R\$ 3.593,28	R\$ 2.395,52	R\$ 3.426,58	R\$ 19.158,45
ABR/14	-	-	R\$ 877,71	R\$ 4.050,95	R\$ 2.700,63	R\$ 3.606,28	R\$ 11.235,57
MAI/14	-	-	R\$ 644,77	R\$ 2.975,86	R\$ 1.983,91	R\$ 3.513,33	R\$ 9.117,87
JUN/14	R\$ 4.758,63	R\$ 4.282,77	R\$ 1.055,12	R\$ 4.869,77	R\$ 3.246,51	R\$ 3.412,06	R\$ 21.624,85
JUL/14	-	-	R\$ 937,84	R\$ 4.328,47	R\$ 2.885,65	R\$ 3.683,90	R\$ 11.835,86
AGO/14	-	-	R\$ 967,00	R\$ 4.463,07	R\$ 2.975,38	R\$ 3.723,22	R\$ 12.128,67
SET/14	R\$ 5.693,93	R\$ 5.124,54	R\$ 1.179,38	R\$ 5.443,27	R\$ 3.628,85	R\$ 4.128,64	R\$ 25.198,60
OUT/14	-	-	R\$ 1.176,07	R\$ 5.428,02	R\$ 3.618,68	R\$ 3.579,71	R\$ 13.802,48
NOV/14	-	-	R\$ 960,23	R\$ 4.431,85	R\$ 2.954,57	R\$ 4.013,70	R\$ 12.360,36
DEZ/14	R\$ 5.474,01	R\$ 4.926,61	R\$ 828,78	R\$ 3.825,15	R\$ 2.550,10	R\$ 7.024,24	R\$ 24.628,89
TOTAL	R\$ 20.644,74	R\$ 18.580,27	R\$ 11.182,57	R\$ 51.611,85	R\$ 34.407,90	R\$ 47.743,47	R\$ 184.170,80

Fonte: Elaborada pelo autor.

Tendo em vista todo o exposto, a Tabela 8 demonstra o total de tributos devidos pela clínica médica no ano-calendário de 2014 com base no Lucro Presumido. Observa-se que o total de tributos atingiu um montante de R\$ 184.170,80.

4.3. COMPARATIVO: SIMPLES NACIONAL X LUCRO PRESUMIDO

TABELA 9 - COMPARATIVO SIMPLES NACIONAL X LUCRO PRESUMIDO 2014

TOTAL DE TRIBUTOS		DIFERENÇA	MELHOR OPÇÃO	ECONOMIA
SIMPLES NACIONAL	LUCRO PRESUMIDO			
R\$ 365.546,62	R\$ 184.170,80	R\$ 181.375,82	LUCRO PRESUMIDO	49,62%

Fonte: Elaborada pelo autor.

Pela Tabela 9, nota-se que, para uma pessoa jurídica prestadora de serviços de imagenologia, a opção pelo Lucro Presumido é mais vantajosa em comparação à sistemática proposta pelo Simples Nacional.

Na Tabela 9, a diferença de tributação entre os dois regimes tributários atingiu o valor de R\$ 181.375,82 a favor do Lucro Presumido, correspondendo a uma economia de 49,62% em relação a carga tributária do Simples Nacional.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O planejamento tributário é essencial para que as microempresas e empresas de pequeno porte sobrevivam em um mercado extremamente competitivo, uma vez que o mesmo tem o poder de quebrar a não interferência dos tributos entre os contribuintes quando se consegue atingir uma carga tributária menor, diminuindo, automaticamente, o preço final de produtos e serviços.

Além disso, o complexo e mutável sistema tributário brasileiro contribui de maneira significativa para o insucesso de muitos empresários e, por isso, o planejamento tributário possui papel fundamental na manutenção dessas empresas, haja vista a capacidade que o mesmo tem de diminuir a carga tributária que incide sobre a atividade empresarial e que consome boa parte de seus rendimentos.

Nos dias de hoje, não há como os gestores se absterem desta ferramenta chamada planejamento tributário. Se existe o desejo de fazer com que o negócio prospere, este desejo precisa estar atrelado à questão do planejamento tributário.

Diante disso, este trabalho teve como objetivo principal a realização de um planejamento tributário no qual foi demonstrada a forma de tributação menos onerosa para uma empresa prestadora de serviço na área de saúde. Para que esse objetivo fosse atingido, diversos conceitos que norteiam o planejamento tributário foram trabalhados no decorrer deste estudo. Não há como apresentar o tema planejamento tributário sem um prévio conhecimento de todas as variáveis que o influenciam.

A fim de dar consistência ao desenvolvimento do presente estudo, foram expostos os conceitos de elisão e evasão fiscal, planejamento tributário, Lucro Presumido e, por fim, Simples Nacional.

A partir desse ponto, comparou-se as sistemáticas do Simples Nacional e do Lucro Presumido, levando em consideração a legislação vigente e a Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014, que incluiu novas atividades no sistema unificado de apuração e arrecadação de tributos. Para tanto, verificou-se os tributos incidentes sobre a receita bruta de acordo com as referidas formas de tributação, elaborando um estudo de caso onde foi calculada a carga tributária de uma clínica médica com base na receita bruta por ela auferida no exercício de 2014. Vale ressaltar que só foram considerados os tributos que interferem diretamente na elaboração do planejamento tributário. Tributos que são descontados em folha de pagamento, como é o caso da contribuição previdenciária do empregado, não foram

considerados, assim como o FGTS (Fundo de Garantia do Tempo de Serviço) que, apesar de não ser descontado do salário, não difere em nada quanto à sua forma de apuração no Simples Nacional e no Lucro Presumido. Com isso, chegou-se a conclusão de que, para a empresa objeto de análise do estudo de caso apresentado neste trabalho, o Lucro Presumido é a forma de tributação menos onerosa, apresentando uma economia de quase 50% em relação ao Simples Nacional.

Tal discrepância tributária entre as duas formas de tributação se deu pelos seguintes motivos: 1) elevada receita bruta acumulada; e 2) Contribuição Previdenciária Patronal. Verifica-se que a receita bruta acumulada variou entre R\$ 1.442.752,77 e R\$ 1.716.666,55, fazendo com que fossem aplicados os percentuais de 21,17% e 21,38%, considerando o Simples Nacional. Nestas alíquotas, já estão inclusos todos os tributos, inclusive a CPP. No Lucro Presumido, com exceção da CPP, a carga tributária que incide sobre a receita bruta é de 7,93%. Sendo assim, nota-se a grande diferença entre os percentuais aplicados sobre o faturamento da clínica médica quando se compara os dois regimes tributários. Percebe-se, também, a importância da Contribuição Previdenciária Patronal quando a mesma, no Lucro Presumido, é apurada com base na folha de pagamento. Com isso, conclui-se que, caso a clínica médica possuísse um quadro de funcionários maior ou remunerações mais expressivas, o que aumentaria a sua folha de pagamento, ou possuísse uma receita bruta acumulada nos últimos doze meses inferior àquela apresentada, a diferença tributária entre o Simples Nacional e Lucro Presumido diminuiria.

Em face de todo o exposto, pôde-se chegar à resposta do problema central apontado neste estudo. Para o contribuinte analisado no estudo de caso, o regime único de arrecadação dispensado para as ME e EPP por meio da Lei nº 123/2006 e suas alterações não é diferenciado e favorecido em relação à sistemática do Lucro Presumido, tendo em vista a elevada receita bruta acumulada nos últimos doze meses e o valor da folha de pagamento apresentados pela clínica médica.

Apesar de possuir um sistema simplificado em que o tributo possui apenas um dispositivo legal para regularizá-lo e normatizá-lo, o Simples Nacional significou, como possível opção fiscal, aumentar os tributos incidentes sobre a atividade do contribuinte. Ao contrário do Simples Nacional, o Lucro Presumido possui uma extensa lista de dispositivos legais compreendidos entre leis e decretos para regularizar e normatizar cada tipo de tributo. Contudo, mesmo possuindo um maior grau de complexidade no que diz respeito à apuração e recolhimento dos tributos devidos, o Lucro Presumido se apresentou como uma melhor forma de tributação.

Com relação às limitações de estudo, este trabalho limita-se quanto à receita bruta auferida e quanto ao valor da folha de pagamento. Uma vez que a receita bruta auferida e o valor da folha de pagamento interferem diretamente neste planejamento tributário, o resultado aqui obtido não pode ser levado para outras empresas que venham a ser tributadas com base no Anexo VI da LC nº 147/14. Antes de tudo, é preciso verificar tais fatores, pois, dependendo do caso, o Lucro Presumido poderá se tornar a melhor opção fiscal.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Daniel Freire. (Org.); GOMES, Fábio Luiz. (Org.); CATARINO, João Ricardo. (Org.). **Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BEUREN, Ilse Maria. (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CARNEIRO, Claudio. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CASSONE, Vitório. **Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

CHIMENTI, Ricardo Cunha; Pierrri, Andréa de Toledo. **Teoria e Prática do Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 9 abr. 2015.

Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 7 abr. 2015.

DISTRITO FEDERAL. **Decreto nº 25.508, de 19 de janeiro de 2005**. Disponível em: <<http://www.fazenda.df.gov.br/aplicacoes/legislacao/legislacao/TelaSaidaDocumento.cfm?txtNumero=25508&txtAno=2005&txtTipo=6&txtParte=A%29%20TEXT0%20ORIGINAL>>. Acesso em: 8 maio. 2015.

DORIA, Antonio Roberto Sampaio. **Elisão e Evasão Fiscal**. 2. ed. São Paulo: José Bushatsky, 1977.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **Simples, Lucro Real ou Presumido: que tipo de tributação escolher?**. 2014. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/noticia/1971/Simples-Lucro-Real-ou-Presumido-que-tributacao-escolher>>. Acesso em: 15 abr. 2015.

Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em: 7 abr. 2015.

Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp147.htm>. Acesso em: 7 abr. 2015.

Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 8 abr. 2015.

Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18137.htm>. Acesso em: 8 abr. 2015.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8212cons.htm>. Acesso em: 12 maio. 2015.

Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9249.htm>. Acesso em: 7 maio. 2015.

Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718.htm>. Acesso em: 30 abr. 2015.

MACHADO, Antônio Claudio da Costa. (Org.); QUEIROZ, Mary Elbe. (Coord.). **Código Tributário Nacional Interpretado: Artigo por Artigo, Parágrafo por Parágrafo.** Barueri: Manole, 2010.

NEVES, Silvério; VICECONTI, Paulo Eduardo V. **Curso Prático de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Tributos Conexos [CSLL, PIS e Cofins].** 11. ed. São Paulo: Frase, 2004.

OLIVEIRA, Aristeu de. **Manual Prático da Previdência Social.** 16. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

OLIVEIRA, José Jayme de Macedo. **Código Tributário Nacional: Comentário, Doutrina, Jurisprudência.** 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. (Coord.). **Planejamento Tributário.** São Paulo: Quartier Latin, 2004.

PORTAL EMPRESA SIMPLES. **Lei 147/14 representa grande avanço para as MPes.** 2014. Disponível em: <<https://www.empresasimples.gov.br/-/lei-147-14-representa-grande-avanco-para-as-mpes>>. Acesso em: 17 abr. 2015.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **IRPJ – LUCRO PRESUMIDO – CÁLCULO DO IMPOSTO.** Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/guia/lucro_presumido_irpj.html>. Acesso em: 3 maio. 2015.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **LUCRO PRESUMIDO – CÁLCULO DA CSLL.** Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/guia/lucro_presumido_csl.html>. Acesso em: 8 maio. 2015.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga Tributária Bruta atinge 35,95% do PIB em 2013.** 2014. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2014/dezembro/carga-tributaria-bruta-atinge-35-95-do-pib-em-2013>>. Acesso em: 4 abr. 2015.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Simples Nacional: alterações promovidas pela Lei Complementar 147/2014.** 2014. Disponível em:

<http://www.receita.fazenda.gov.br/AutomaticoSRFsinot/2014/11/06/2014_08_08_14_49_55_389537287.html>. Acesso em: 14 abr. 2015.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004.** Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15288>>. Acesso em: 4 maio. 2015.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Contribuição Previdenciária Patronal.** Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Previdencia/FAP.htm>>. Acesso em: 12 maio. 2015.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009.** Disponível em: <http://www3.dataprev.gov.br/sislex/paginas/38/MF-RFB/2009/971/TITULO_II.htm#TIT_II_CAP_VII>. Acesso em: 12 maio. 2015.

REZENDE, Amaury José; PEREIRA, Carlos Alberto; ALENCAR, Roberta Carvalho de. **Contabilidade Tributária: Entendendo a Lógica dos Tributos e seus Reflexos sobre os Resultados das Empresas.** São Paulo: Atlas, 2010.

SANTIAGO, Silas. **Simples Nacional: O Exemplo do Federalismo Fiscal Brasileiro.** São Paulo: Saraiva, 2011.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário: Conceitos de Direito Tributário, Princípios da Tributação, Impostos.** São Paulo: Quartier Latin, 2003.

SEHN, Solon. **PIS-Cofins: Não Cumulatividade e Regimes de Incidência.** São Paulo: Quartier Latin, 2011.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS – SEBRAE. **SOBREVIVÊNCIA DAS EMPRESAS NO BRASIL.** 2013. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Sobrevivencia_das_empresas_no_Brasil=2013.pdf>. Acesso em: 5 abr. 2015.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade: Orientação de Estudos, Projetos, Artigos, Relatórios, Monografias, Dissertações, Teses.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

YAMASHITA, Douglas. **Elisão e Evasão de Tributos: Planejamento Tributário: Limites a Luz do Abuso do Direito e da Fraude a Lei.** São Paulo: Lex, 2005.