

IMPORTÂNCIA DE SE REALIZAR PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE

IMPORTANCE OF TAKING TAX PLANNING IN SMALL AND LARGE COMPANIES

Luciano Monti Favaro,
Betânia Alves Favaro

RESUMO

A realização de um planejamento tributário é de suma importância para as empresas, mormente em um país que apresenta alta carga tributária, como o Brasil. A prática desse planejamento é mais comum em médias e grandes empresas. As micro e pequena empresas, no entanto, não estão impedidas de fazer esse planejamento podendo, a depender da atividade, optar pelo regime tributário do Simples Nacional previsto na Lei Complementar nº 123, de 2006, ou por um regime tributário que lhe conceda mais vantagem. Uma análise superficial do assunto poderia levar o entendimento de que o sistema tributário do Simples Nacional é o mais adequado a ser utilizado pelas Microempresas – ME e Empresas de Pequeno Porte – EPP, afinal foi estabelecido numa legislação específica (LC nº 123, de 2006) regulamentadora do princípio constitucional do tratamento favorecido e diferenciado às ME e EPP. No entanto, essa hipótese não resulta verdadeira quando analisada a questão sob o prisma de um planejamento tributário. Para verificação da hipótese, propõe-se a análise de dois casos hipotéticos de uma ME e de uma EPP comparando a tributação, dessas empresas, pelo Simples Nacional e pelo do Lucro Presumido. Conclui-se, com base nas situações hipotéticas analisadas, que o regime tributário do lucro presumido pode ser mais vantajoso para a pequena empresa, em que pese ela subordinar-se, para fins conceituais, à LC nº 123, de 2006. Por essa razão resulta-se relevante e de suma importância a realização de um adequado planejamento tributário independentemente do porte da empresa. A metodologia de pesquisa utilizada é o bibliográfico descritivo utilizando-se a pesquisa bibliográfica para responder o questionamento e verificação da hipótese levantada.

Palavras-chave: Planejamento tributário; Micro e pequenas empresas; Simples Nacional; Lucro Presumido; Vantajosidade.

ABSTRACT

Tax planning is of paramount importance to companies, especially in a country with a high tax burden, such as Brazil. The practice of this planning is more common in medium and large companies. Micro and small companies, however, are not prevented from doing this planning and may opt for the National Simple tax regime provided for in Complementary Law 123/2006 (depending on the activity) or for a tax regime that gives it more advantage. A shallow analysis of the theme shows that the tax system of Simples Nacional is the most appropriate to be used by Microenterprises and Small Enterprises, as it was established in a specific legislation (Complementary Law 123/2006), regulatory law of the principle of favored and differentiated treatment of

SMEs provided for in the Federal Constitution. However, this hypothesis is not true when analyzed from the perspective of tax planning. To confirm this hypothesis, it was proposed to analyze two hypothetical cases of a Microenterprises and an Small Enterprises comparing the taxation of these companies by Simples Nacional and that of Presumed Profit. It is concluded, based on the hypothetical situations analyzed, that the presumed profit tax regime may be more advantageous for the small company, although it is subordinated, for conceptual purposes, to LC 123, 2006. For this reason it is relevant and extremely important to carry out proper tax planning regardless of the size of the company. The research methodology used is the descriptive bibliographic using the bibliographic research to answer the questioning and verification of the hypothesis raised.

Keywords: *Tax planning; Micro and small enterprises; Simple national; Presumed profit; Advantage.*

INTRODUÇÃO

A alta carga tributária brasileira é um tema sempre em debate na sociedade. As diversas reformas tributárias realizadas não têm sido capazes de reduzir essa carga tributária, em especial a que incide sobre as Micro e Pequenas Empresas – MPE. O crescimento dessas empresas acaba, muitas das vezes, sendo inibido em decorrência da alta tributação e das obrigações tributárias que lhe são impostas.

Observa-se que na Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988, estabeleceu-se, dentre os princípios da ordem econômica, o tratamento favorecido às empresas de pequeno porte que fossem constituídas sob as leis brasileiras e que tivessem sua sede e administração no Brasil. Também se previu que a essas empresas seria dispensado tratamento jurídico diferenciado visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

A Lei que regulamentou esse dispositivo constitucional foi a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 – denominada de Estatuto das Micro e Pequenas Empresas – a qual sofreu diversas alterações pelas seguintes Leis Complementares: LC nº 139, de 2011; LC nº 147, de 2014; LC nº 155, de 2015; e LC nº 167, de 2019.

Ocorre que a proposta dessa Lei com as posteriores alterações – que foi, dentre outras, simplificar a tributação das micro e pequenas empresas instituindo-se, para tanto, um sistema tributário diferenciado denominado de Simples Nacional – não tem afastado em definitivo os percalços enfrentados pelas MPE no tocante à alta carga tributária e às obrigações sobre elas incidentes.

Um modo para se diminuir essas obrigações e os tributos incidentes é realizar um planejamento tributário. Trata-se de um mecanismo importante para as empresas, pois por meio dele pode se optar por um sistema de tributação mais adequado às necessidades da empresa e o local onde está situada. Cotidianamente, no entanto, tem-se verificado que a utilização dessa ferramenta se dá pelas médias ou grandes empresas, optando-se as micro e pequenas empresas ao enquadramento pelo Simples Nacional, quando este não lhe é vedado. O enquadramento pelo Simples Nacional não é compulsório às microempresas e empresas de pequeno porte, podendo elas valer-se de outros sistemas tributários: Lucro Presumido ou Lucro Real.

Essa escolha somente é possível se seguida de um adequado planejamento tributário que contribua para a redução do impacto dos tributos incidentes sobre o faturamento das ME ou EPP. Uma análise equivocada sobre o melhor sistema tributário, por outro lado, poderá levar a empresa a se valer de uma tributação menos benéfica durante todo o exercício fiscal, haja vista que a legislação brasileira somente permite a alteração do regime a cada novo exercício.

Diante dessa constatação, indaga-se se o planejamento tributário desenvolvido por uma ME ou EPP poderia trazer a ela algum ganho financeiro se acaso opta-se por um sistema tributário diferente do Simples Nacional, previsto na Lei Complementar nº 123, de 2006.

Uma análise superficial, sem se fazer um planejamento tributário, poderia levar o entendimento de que o sistema Simples Nacional já é o mais adequado, afinal foi estabelecido numa legislação específica regulamentadora do princípio constitucional do tratamento favorecido e diferenciado às ME e EPP. Ocorre que o Simples Nacional não é uma imposição do legislador a ser observado por essas empresas. Trata-se, na verdade, de um dos sistemas tributários pelos quais o contribuinte micro ou pequena empresa pode optar. Havendo algum sistema mais vantajoso, poderá essa empresa valer-se deste sistema. Ademais, registra-se que algumas empresas, ainda que se enquadrem na definição de ME ou EPP, sequer podem optar pelo Simples Nacional, por expressa vedação legal.

Desse modo, na presente pesquisa, trabalha-se com a hipótese de que o planejamento tributário traduz-se em importante ferramenta às ME e EPP, em especial às prestadoras de serviço, que pode lhes trazer vantajosidade econômica ao escolher um sistema tributário diferente do Simples Nacional.

Para a resposta a esse questionamento e verificação dessa hipótese tem-se como objetivo geral analisar a relevância do planejamento tributário também às microempresas e às empresas de pequeno porte. Desse objetivo geral decorrem os seguintes objetivos específicos: conceituar as microempresas e empresas de pequeno porte; explicar acerca da opção dessas empresas pelo Simples Nacional; analisar os aspectos conceituais e as fases do planejamento tributário; identificar o sistema tributário mais adequado a ser utilizado pelas ME e EPP, na busca de maior atratividade financeira.

O método de pesquisa utilizado é bibliográfico descritivo utilizando-se como instrumento de informação a pesquisa bibliográfica de expoentes doutrinadores sobre o tema proposta a fim de responder o questionamento e verificar se a indicada hipótese resulta negativa ou afirmativa.

Desse modo, a pesquisa teve por base informações extraídas de livros e artigos, além da pesquisa à legislação nacional em especial à Constituição da República Federativa do Brasil, à Lei Complementar nº 123, de 2006, ao Código Civil e às demais legislações esparsas aplicáveis ao tema.

Para se proceder à análise e interpretação dos dados, utilizou-se a pesquisa descritiva realizando-se um estudo hipotético de duas empresas enquadradas, respectivamente, como ME e EPP, a fim de verificar a importância de se proceder a um planejamento tributário para a escolha de sistema de tributação vigente que lhes seja mais favorável.

Trata-se de tema relevante e atual, pois somente por intermédio de um adequado planejamento tributário, as ME e EPP poderão valer-se de um sistema que

lhe seja economicamente mais favorável reduzindo os seus custos e obrigações tributárias, e contribuindo para o seu crescimento.

REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico do presente trabalho desenvolve-se a partir de três objetivos específicos divididos em dois subtópicos, a saber: conceituar as microempresas e empresas de pequeno porte de acordo com a legislação vigente; explicar sobre a opção dessas empresas pelo Simples Nacional, ambos desenvolvidos no primeiro subtópico; analisar os aspectos conceituais e as fases do planejamento tributário, discorrido no segundo subtópico.

Microempresa e empresa de pequeno porte e a opção pelo Simples Nacional

A definição legal das microempresas e empresas de pequeno porte adveio pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que regulamentou os artigos 170, IV e 179 da Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988. Essa Lei, portanto, estabeleceu normas gerais ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às ME e EPP no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios especialmente no que se refere à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias.

De acordo com essa lei considera-se como microempresa a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário, devidamente registrados, que aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360 mil. Por outro lado, será considerada uma empresa de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário que aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360 mil e igual ou inferior a R\$ 4.8 mi.

Outro critério utilizado para a definição dessas empresas é o da ocupação de mão de obra. Trata-se, no entanto, de uma definição que não decorre de lei, mas sim dos estudos realizados pelo IBGE. Assim, para o IBGE definiu que no Setor da Indústria, considera-se ME a que possuir até 19 pessoas ocupadas; e EPP a que possuir 20 a 99 pessoas ocupadas. Já no Setor de Comércio e Serviços, enquadra-se como ME aquela que possuir até 9 pessoas ocupadas e como EPP a que possuir de 10 a 49 pessoas ocupadas (SEBRAE, 2014, p. 22-23).

Considerando o tema da presente pesquisa, a definição utilizada é a que decorre de lei, haja vista esta definição circunscrever-se ao aspecto tributário dessas empresas. Cabe registrar que esses valores definidos no artigo 3º da LC nº 123, de 2006, para definição de ME e EPP podem ser alterados. Essa alteração deve se dar por intermédio de lei complementar, a exemplo da recente LC nº 155, de 2016, a qual majorou o valor da receita bruta anual das empresas de pequeno porte, que antes possui um valor de R\$ 3.6 mi.

Concernente ao regime de tributação dessas empresas, estabeleceu-se no artigo 12 da LC nº 123, de 2006, o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, denominado de Simples Nacional. Importa observar que as ME e EPP não são

obrigadas a optarem por esse sistema, podendo valer-se de outro sistema, conforme se abordará no presente trabalho.

Desse modo, pela LC nº 123, de 2006, “buscou-se instituir um regime especial unificado que contemplasse a maioria das microempresas e empresas de pequeno porte, nos seus diferentes segmentos de atuação no mercado” (ALMEIDA, 2009, p. 36). Registra-se que, quando da aprovação desta lei, em 2006, as ME e EPP que atuavam no segmento de prestação de serviço, “notadamente os serviços de natureza profissional, não foram contempladas na lei instituidora do Super Simples” (ALMEIDA, 2009, p. 36). Posteriormente, com a edição da Lei Complementar nº 147, de 2014 — Lei esta que alterou a LC nº 123, de 2006 — previu-se que determinados serviços de natureza profissional pudessem também optar pelo Simples Nacional.

Para as ME e EPP que não possam optar pelo Simples Nacional, em razão da vedação constante no artigo 17 da LC nº 123, de 2006, “resta a alternativa do Lucro Presumido ou do Lucro Real e ainda a continuidade da reivindicação para poder participar do Estatuto, o que não é impossível acontecer no futuro” (ALMEIDA, 2009, p. 36-37). Há críticas a essas vedações constantes no artigo 17, uma vez que a Constituição Federal, de 1988, ao estabelecer o princípio do trato diferenciado e favorecido a essas empresas não fez diferença entre elas no tocante a atividade que desempenham. Nesse sentido, Almeida (2009, p. 50) explica que, conquanto essa não diferenciação pelo texto constitucional, muitas empresas “não são contempladas com os benefícios do tratamento simplificado e diferenciado, sem que argumentos realmente convincentes sejam apresentados”.

De todo modo, a ME ou EPP que desempenhe atividade estabelecida no referido artigo ou que apresente alguma vedação ali consignada, não pode optar pelo sistema tributário do Simples Nacional. As demais estão livres para escolher esse sistema que possibilita efetuar um único recolhimento mensal abrangendo os seguintes tributos: IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, Contribuição para o PIS/PASEP, Contribuição Patronal Previdenciário, ICMS e ISS. Esse recolhimento mensal único se dá mediante a cobrança de uma alíquota, apurada mensalmente, incidente sobre a receita bruta dessas empresas, conforme estabelecido nos Anexos I a V da LC nº 123, de 2006.

A opção pelo Simples Nacional, no entanto, pode não ser a única opção vantajosa para essas empresas. Em um país onde a carga tributária é demasiada elevada e há constantes alterações legislativas, cabe realizar uma análise mais detida da atividade desenvolvida por essas empresas e do quantitativo de funcionários que ela emprega. Essa análise somente é possível mediante a realização de um efetivo planejamento tributário a fim de permitir a elas melhores resultados em decorrência da menor oneração tributária.

Planejamento tributário

O planejamento tributário — também denominado elusão fiscal ou elisão tributária — pode ser definido como a elaboração de estratégias a fim de possibilitar a uma empresa gerenciar, de modo mais vantajoso para si, o cumprimento das obrigações tributárias junto ao Estado. Importante observar que o planejamento tributário é uma ferramenta que busca identificar meios para se reduzir a carga tributária de uma empresa aproveitando-se dos benefícios ofertados pelo próprio órgão fiscalizado (RIBEIRO; PINTO, 2014, p. 3).

Pela elusão fiscal busca-se uma economia para as empresas mediante a utilização de métodos e procedimentos técnicos que permitem “o estudo personalizado minucioso dos diversos setores e atividades empresariais” (CREPALDI, 2012, p. 5). Como resultado desse planejamento busca-se uma empresa mais eficiente, sendo o intuito identificar, com antecedência, as alternativas legais e menos onerosa para que as empresas possam alcançar determinado objetivo comercial ou patrimonial.

O planejamento tributário é, por conseguinte, uma valiosa ferramenta para as empresas, pois, por intermédio de um estudo detalhado pode-se possibilitar escolher o sistema de tributação que mais se adequa as suas realidades (FABRETTI, 2016, p. 37).

Registra-se que, de maneira equivocada, alguns profissionais consideram que o intuito da realização de um planejamento tributário é buscar alternativas ilegais que possibilitem descumprir obrigações acessórias, em razão de brechas existentes na legislação. Esse, no entanto, conforme lembra Ribeiro e Pinto, não é o que se intenta com a elisão tributária (RIBEIRO; PINTO, 2014, p. 4). Fosse esse o objetivo, a elisão poderia, inclusive, se apresentar como um problema social. O que se busca por ela, portanto, é valer-se de benefícios criados pelo próprio fisco. O intuito é eleger entre duas ou mais opções legais a que se adequa mais as necessidades da empresa e que resultará em maior vantagem econômica/tributária (RIBEIRO; PINTO, 2014, p. 5).

Antagônica a ideia do planejamento tributário está a evasão fiscal, que consiste em “toda ação ou omissão dolosa tendente a encobrir, de forma intencional e fraudulenta, operações tributáveis” (ANDRADE FILHO, 2015, p. 19). Esta se enquadra como uma infração tributária, que pode, até mesmo, ter repercussão na esfera penal. A prática da evasão fiscal lesa toda a sociedade de modo que está se diante de um problema social.

Nesse sentido, Cury, Gomes e Siqueira (2011, p. 197) expõem que a evasão fiscal se apresenta como uma “lesão ilícita ao fisco, não se pagando o tributo devido, ou pagando-se menos que o devido, de forma deliberada ou por negligência”. Acrescentam que a prática da evasão pode se dar em dois momentos antes da ocorrência do fato gerador praticando medidas que afastam a incidência do tributo; ou mediante a sonegação, que é verificada após a ocorrência do fato gerador, e consiste na prática de ocultar o fato gerador da entidade fiscalizadora para não pagar o devido tributo.

Por outro lado, conforme exposto, a prática da elusão fiscal requer o estudo da legislação tributária a fim de identificar a melhor vantagem a ser auferida por uma empresa no cumprimento de suas obrigações tributárias, quer sejam obrigações principais ou acessórias. Ressalta-se que o planejamento tributário não é uma mágica, mas “apenas alternativas, cujas relações custo/benefício variam muito em função dos valores envolvidos, da época, do local etc” (FABRETTI, 2016, p. 37).

Isso implica afirmar que constantemente as entidades devem se valer do planejamento tributário, pois, a depender da época, da legislação vigente, do Estado ou Município onde instalada pode ser melhor, por exemplo, escolher entre o sistema tributário do lucro real ao invés do lucro presumido.

O planejamento tributário deve ser desenvolvido em fases sendo que a primeira consiste na eleição do melhor sistema tributário para a entidade qual seja: sistema

tributário do lucro real, do lucro presumido – também denominado lucro estimado – ou do simples nacional. Para escolher entre esses sistemas, é imprescindível elaborar um organograma “que inclua claramente as etapas de todo o processo operacional e do fluxo financeiro da empresa” (CREPALDI, 2012, p. 6).

Da segunda etapa resulta estabelecer metas e ações para um período razoável no qual o planejamento será realizado. Deve-se, durante esse período, comparar a previsão de redução de tributos entre os diferentes regimes. Em seguida, advém o planejamento das operações realizado pela entidade sempre considerando o modelo do sistema tributário escolhido. Por fim, deve-se colocar em prática as ações com o intuito de trazer a vantajosidade esperada à entidade (CREPALDI, 2012, p. 6).

Esse planejamento tributário não é exclusivo das médias e grandes empresas. As microempresas e empresas de pequeno porte não estão impedidas de fazê-lo, podendo, inclusive, optar por um sistema diferente do Simples Nacional. Ademais, conforme verificado, há empresas que, apesar de enquadrarem na definição de ME ou EPP nos termos da LC nº 123, de 2006, estão impedidas de optar pelo Simples cabendo, cabendo avaliar se optam entre o sistema tributário do lucro presumido ou do lucro real.

Na prática, no entanto, verifica-se não ser do dia-a-dia de muitas ME ou EPP a realização de um planejamento tributário optando sempre pelo Simples Nacional, quando não vedada essa possibilidade pela legislação. Estudos sobre o impacto tributário na adesão ao Simples Nacional por uma clínica de odontologia — enquadrada na definição de empresa de pequeno porte — demonstraram, por exemplo, que o sistema tributário do lucro presumido era mais vantajoso, considerando que a clínica possuía uma pequena folha de pagamento.¹ Registra-se que, à época, desses estudos não estava em vigor a LC nº 155, de 2016, por meio do qual foram revistos os anexos da LC nº 123, de 2006, que estabelecem as atividades e as respectivas alíquotas incidentes sobre a receita bruta anual da ME ou EPP. Considerando essa nova lei complementar é possível que, atualmente, o resultado apresentado naqueles estudos possa ter sido alterado. Daí o porquê, conforme afirmado, a elisão tributária deve considerar, dentre outros, a época na qual é elaborada.

Análise e interpretação dos dados

Exposta a conceituação das ME e EPP, bem como sobre a possibilidade de elas realizarem um planejamento tributário, cabe, no presente tópico, a análise da hipótese levantada qual seja: se este planejamento pode, efetivamente, beneficiar as ME ou EPP de prestação de serviços, caso optem por um sistema tributário diferente do Simples Nacional. Propõe-se, portanto, dois casos hipotéticos, verificando-se, ao final de cada um, se a hipótese resulta verdadeira ou falsa.

Os casos hipotéticos referem-se ao exercício de 2018 e levam em consideração unicamente os tributos incidentes sobre a atividade da prestação de serviço. Não se analisa, portanto, eventuais encargos trabalhistas, uma vez que contemplam empresas que não possuem vínculo empregatício. Acrescenta-se que

¹ Nesse sentido os estudos realizados por LIMA e PLASTINA, 2015; e PEDREIRA, ARAÚJO e LIMA, 2019.

esses casos tiveram por base empresas que prestam serviço no Distrito Federal, local de atuação profissional da pesquisadora.

O primeiro caso é uma microempresa que desenvolve atividade de estética e outros serviços de cuidados com a beleza, CNAE 96.02-5-02, e que auferiu receita bruta anual de R\$ 160.000,00 no exercício de 2018. Optando pelo Simples Nacional, esta empresa estará inserida na primeira faixa do Anexo III da LC nº 123, de 2006, incidindo, desse modo, sobre a receita bruta anual, a alíquota de 6%, que resultará no recolhimento de tributo no valor de R\$ 9.600,00 anual.

Por outro lado, se essa mesma empresa optasse pelo lucro presumido, recolheria o valor de R\$ 21.328,00 anual referente aos seguintes tributos: Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica – IRPJ; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL; PIS; Cofins e ISS/DF.

Desse valor, o IRPJ representaria R\$ 7.680,00 anual. Esse valor é obtido considerando o percentual de presunção de 32% sobre a receita bruta anual (R\$ 160.000,00 da receita bruta anual x 32% = R\$ 51.200,00), cálculo efetuado conforme previsto no artigo 220, § 1º, III, do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, Regulamento do Imposto de Renda – RIR. Verificado o valor presumido (R\$ 51.200,00) aplica-se a alíquota de 15% resultando no citado valor de R\$ 7.680,00. Registra-se que o IRPJ, com base no lucro presumido, é determinado por períodos de apuração trimestrais, apurados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, tal qual previsto no artigo 1º da Lei nº 9.430, de 1996 e artigo 227 do RIR.

Concernente ao CSLL, esta ME pagaria o valor de R\$ 4.608,00. Esse valor é obtido considerando também o percentual de presunção de 32% sobre a receita bruta anual (R\$ 160.000,00 da receita bruta anual x 32% = R\$ 51.200,00). Sobre esse valor presumido, aplica-se a alíquota de 9%, conforme previsão constante no artigo 3º, III, da Lei nº 7.689, de 1988.

Referente ao PIS, haverá a incidência de alíquota de 0,65% sobre o faturamento bruto, tal qual previsto no artigo 31, § 1º da Lei nº 10.833, de 2003, no valor de R\$ 1.040,00. Quanto ao Cofins, a alíquota – com previsão no mesmo dispositivo legal – é de 3% perfazendo o valor de R\$ 4.800,00. Por fim, o ISS/DF terá alíquota de 2% perfazendo o valor de R\$ 3.200,00, conforme previsto no artigo 38, I, “e” c/c item 6.01, Anexo I, do Decreto Distrital nº 25.508, de 2005.²

Assim, tem-se que, para essa microempresa, a tributação pelo Simples Nacional, prevista na LC nº 123, de 2006, é mais benéfico (valores compilados na tabela a seguir).

Tabela 1: comparação entre sistemas tributários Simples Nacional e Lucro Presumido no caso de uma microempresa prestadora de serviços.

Tributação pelo Simples Nacional	Tributação pelo Lucro Presumido
---	--

² Art. 38 do Decreto Distrital nº 25.508, de 2005. As alíquotas do imposto são as seguintes: (...) e) nos subitens do item 4 da lista do Anexo I. Anexo I - 5. Serviços de medicina e assistência veterinária e congêneres. 6. Serviços de cuidados pessoais, **estética**, atividades físicas e congêneres. 6.01. Barbearia, cabeleireiros, manicuros, pedicuros e congêneres (grifos).

R\$ 9.600,00	R\$ 21.328,00, sendo:
	R\$ 7.680,00: IRPJ
	R\$ 4.608,00: CLSS
	R\$ 1.040,00: PIS
	R\$ 4.800,00: Cofins
	R\$ 3.200,00: ISS/DF

Fonte: elaborado pelos autores a partir dos dados apresentados da microempresa com base na legislação tributária aplicável a espécie.

O segundo caso retrata uma empresa de pequeno porte que tem por objeto a atividade de prestação de serviço de medicina veterinária e afins, CNAE 75.00-1-00, e que auferiu receita bruta anual de R\$ 900.000,00 no exercício de 2018. Optando pelo Simples Nacional, esta empresa estará inserida na quarta faixa do Anexo V da LC nº 123, de 2006, incidindo, desse modo, sobre a receita bruta anual, a alíquota efetiva de 18,60%, que resultará no recolhimento de tributo no valor de R\$ 167.400,00 anual.

Importante salientar que a atividade de medicina veterinária por estar sujeita ao Fator R, pode ser tributada pelo Anexo III ou pelo Anexo V, conforme previsto no §5º-I do artigo 18 da LC nº 123, de 2006, a depender do resultado da razão entre a folha de salários e a receita bruta. O Fator R resulta do valor da folha de salários dos últimos doze meses divididos pela receita bruta dos últimos doze meses da empresa. Caso esse resultado seja inferior a 28% a empresa será tributada pelo Anexo V da referida Lei, com alíquotas mais elevadas. Como a empresa foco deste estudo não possui vínculos empregatícios (ausência de folha de salários), optando pelo Simples Nacional, a empresa automaticamente será tributada pelo Anexo V da LC nº 123, de 2006.

Caso esta mesma empresa optasse pelo lucro presumido, o recolhimento de tributos seria no valor total anual de R\$ 119.970,00. Incluindo os seguintes tributos: IRPJ; CSLL; PIS; Cofins e ISS/DF.

Nesse valor, estaria incluído o valor de R\$ 43.200,00 anual a título de IRPJ. O valor é obtido aplicando a presunção de 32% sobre a receita bruta anual (R\$ 900.000,00 da receita bruta anual x 32% = R\$ 288.000,00). Verificado o valor resultando da presunção (R\$ 288.000,00) aplica-se a alíquota de 15% chegando-se ao citado valor de R\$ 43.200,00.

No tocante à CSLL, esta EPP recolheria o valor de R\$ 25.920,00. Esse valor é obtido considerando também o percentual de presunção de 32% sobre a receita bruta anual (900.000,00 da receita bruta anual x 32% = 288.000,00). Em cima desse valor, aplica-se a alíquota de 9% resultando o referido valor de R\$ 25.920,00.

Quanto ao PIS, a alíquota é de 0,65% sobre a receita bruta anual. Sendo assim, o valor recolhido seria de R\$ 5.850,00. Já o recolhimento a título de Cofins é de 3% sobre o total do faturamento anual, totalizando, desse modo, o valor de R\$ 27.000,00. Por último, o ISS/DF, que, sobre essa atividade, tem como alíquota 2% sobre a receita

bruta anual, que totalizaria o valor de R\$ 18.000,00, conforme previsto no artigo 38, I, “e” c/c item 5.01, Anexo I, do Decreto Distrital nº 25.508, de 2005.³

Verifica-se, desse modo, que esta empresa de pequeno porte terá mais benefício tributário se optar pela tributação pelo lucro presumido, em que pese poder optar pelo Simples Nacional estabelecido na Lei Complementar nº 123, de 2006, tal qual se verifica pelos dados compilados na tabela a seguir:

Tabela 2: comparação entre sistemas tributários Simples Nacional e Lucro Presumido no caso de uma empresa de pequeno porte prestadora de serviços.

Tributação pelo Simples Nacional	Tributação pelo Lucro Presumido
R\$ 167.400,00	R\$ 119.970,00, sendo: R\$ 43.200,00: IRPJ R\$ 25.920,00: CLSS R\$ 5.850,00: PIS R\$ 27.000,00: Cofins R\$ 18.000,00: ISS/DF

Fonte: elaborado pelos autores a partir dos dados apresentados da microempresa com base na legislação tributária aplicável a espécie.

Percebe-se, assim, por esses casos hipotéticos a relevância de realizar um planejamento tributário, pois não é o fato de estar subordinada à Lei Complementar nº 123, de 2006, que terá mais atratividade financeira se optar pelo sistema tributário Simples Nacional. No segundo caso analisado, caso a EPP optasse pela tributação Simples Nacional comprometeria 18,6% da receita bruta anual, a título de tributos, enquanto pelo lucro presumido comprometeria 13,33% da receita bruta anual. Sendo assim, optando pelo Simples Nacional haveria um impacto negativo de 5,27%, que representa o valor de R\$ 47.430,00.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao final dessa pesquisa percebe-se a importância de as empresas realizarem um planejamento tributário. Diferentemente das médias e grandes empresas que utilizam esse planejamento cotidianamente, as micro e pequenas empresas optam, em sua maioria, por dispensar a realizam de Elisão tributária por entender, muita das vezes, que o sistema tributário do Simples Nacional, previsto na Lei Complementar nº 123, de 2006, e posteriores alterações, lhe é mais favorável.

Essa máxima, no entanto, pode não se confirmar, pois a depender da época, da legislação vigente, do Estado ou Município onde a empresa esteja instalada pode

³ Art. 38 do Decreto Distrital nº 25.508, de 2005. As alíquotas do imposto são as seguintes: e) nos subitens do item 4 da lista do Anexo I. Anexo I - 5. Serviços de medicina e assistência veterinária e congêneres. 5.01. **Medicina veterinária** e zootecnia (grifos).

ser melhor optar por um ou outro sistema tributário vigente. Daí a importância de se fazer para as microempresas e empresas de pequeno porte um adequado planejamento tributário, tal qual verificado na presente pesquisa na qual se constatou que uma EPP prestadora de serviço de medicina veterinária – subordinada à LC nº 123, de 2006 – possuirá maior atratividade financeira se optar pela tributação do Lucro Presumido, ao invés da tributação pelo Simples Nacional.

Em um país que a carga tributária incidente sobre as micro e pequenas empresas é grande, torna-se imprescindível realizar a elusão fiscal a fim de buscar maior vantajosidade econômica não se subordinando, por conseguinte, a um sistema tributário, que apesar de ter apuração facilitada, pode trazer impacto negativo sobre o seu faturamento.

Desse modo, resulta-se que a hipótese levantada nessa pesquisa é verdadeira, uma vez que o planejamento tributário se traduz em importante ferramenta a ser aplicada às ME e EPP, em especial às prestadoras de serviço, que resulta na escolha de um sistema tributário diferente do Simples Nacional.

Essas empresas devem, portanto, atentar para a realização de um adequado planejamento tributário, pois sem isso pode, sem necessidade, comprometer parcela maior de sua receita bruta anual com o pagamento de tributos. Na hipótese analisado, por exemplo, a EPP prestadora de serviço de medicina veterinária, optando pelo Simples Nacional, comprometeria 18,6% da receita bruta anual, a título de tributos, enquanto pelo Lucro Presumido comprometeria 13,33% da receita bruta anual.

Por fim cabe registrar que essa pesquisa é uma pequena síntese do que se pode advir da realização do planejamento tributário, haja vista que para além da questão de dispêndio com o pagamento de tributos, desse planejamento pode resultar, inclusive, a diminuição de obrigações acessórias que recaem sobre as micro e pequenas empresas.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Amador Paes de (coordenador) et al. *Comentários ao estatuto da microempresa e da empresa de pequeno porte: Lei Complementar n. 123/2006: Lei Complementar n. 127/2007*. São Paulo: Saraiva, 2009.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Planejamento tributário, 2.ed.* São Paulo: Saraiva, 2015.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

_____. Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências.

_____. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.

_____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil.

_____. Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências.

_____. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte.

_____. Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011. Altera dispositivos da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 e dá outras providências.

_____. Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014. Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, outras Leis e dá outras providências.

_____. Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016. Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 e outras Leis.

_____. Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

_____. Distrito Federal. Decreto nº 25.508, de 19 de janeiro de 2005. Regulamenta o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

COSTA, Rodrigo de Souza; ALVES, Josenaldo de Souza. *A importância do planejamento tributário das micro e pequenas empresas para o desenvolvimento das cidades médias*. I Ciclo de Estudos e Debates sobre Cidades Médias e Redes de Empresas. UESB – Universidade do Sudoeste da Bahia. Disponível em: <<http://www2.uesb.br/eventos/cmer/wp-content/uploads/2017/11/A-Importancia-do-Planejamento-Tributario-Eixo-04.pdf>>. Acesso em 25 mai. 2019.

CREPALDI, Silvio Aparecido. *Planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012.

CURY, Lacordaire Kemel Pimenta; GOMES, Thiago Simões; SIQUEIRA, Eurípedes Bastos. *Planejamento Tributário*. Catalão, Revista CEPPG, 2011.

FABRETTI, Láudio Camargo. *Contabilidade tributária*. 16.ed. São Paulo: Atlas, 2016.

LIMA, Eduardo Venite; PLASTINA, Eduardo Gomes. Impacto da adesão ao Simples Nacional para uma clínica odontológica. UFRGS. Repositório Digital, Lume, 2015. Disponível em <<http://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/147312>>. Acesso: 19 mai. 2019.

PEDREIRA, Artur José Simão; ARAÚJO, Betânia Alves de; LIMA, Thairyne Brigida. *A tributação de clínica odontológica no distrito federal: simples nacional ou lucro presumido? análise comparativa para planejamento tributário*. Disponível em: <http://nippromove.hospedagemdesites.ws/anais_simposio/arquivos_up/documentos/artigos/a69e75c7b60ba34b1e21567679341842.pdf>. Acesso em 22 mai. 2019.

RIBEIRO, Osni Moura; PINTO, Mauro Aparecido. *Introdução à contabilidade tributária*. 2.ed. São Paulo, Saraiva: 2014.

SANTOS, Fernando de Almeida; VEIGA, Windsor Espenser. *Contabilidade com ênfase em micro, pequenas e médias empresas*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2012.

SEBRAE. *Participação das micro e pequenas empresas na economia brasileira*. Publicado em: jul. 2014. Disponível em:

<<https://m.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Estudos%20e%20Pesquisas/Participacao%20das%20micro%20e%20pequenas%20empresas.pdf>>. Acesso em: 10 jun. 2019.