

IMPACTO DA ADESÃO AO SIMPLES NACIONAL PARA UMA CLÍNICA ODONTOLÓGICA¹

Eduardo Venite Lima²

Eduardo Gomes Plastina³

RESUMO

O objetivo deste estudo é analisar o impacto tributário na adesão do Simples nacional para uma clínica odontológica. Para isso a pesquisa se classifica como estudo de caso utilizando uma pesquisa descritiva, a fim de orientar e esclarecer os gestores de empresas desse mesmo ramo. O problema é abordado de maneira quantitativa, a pesquisa visa coletar e analisar dados das demonstrações contábeis da empresa. As informações foram retiradas de fatos contábeis reais, através do demonstrativo de resultado do ano de 2014. Entretanto, utilizou-se um nome fictício para a Clínica com a finalidade de manter o sigilo das informações. O estudo tem seu propósito com a aprovação da Lei Complementar nº 147, de 07 de agosto de 2014, que alterou a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, dando condições para clínicas odontológicas optarem pela forma de tributação Simples Nacional. Como resultado desta pesquisa, o estudo mostra que com as condições de faturamento obtidos em 2014 e gastos com a folha de pagamento pela clínica estudada, há um impacto tributário negativo para a empresa, com um acréscimo em pagamentos de tributos de 18,82%. Com as condições de receitas do ano de 2014, para ser atrativa financeiramente a tributação pelo Simples Nacional, a empresa necessitaria ter um gasto com folha de pagamento superior a 19% de sua receita bruta, ao invés dos 8,36% atuais. Com isso, pode-se inferir que a migração da forma de tributação Lucro Presumido para o Simples Nacional trará um impacto negativo para a empresa.

Palavras-chave: Planejamento Tributário. Lucro Presumido. Simples Nacional.

IMPACT OF ACCESSION TO THE SIMPLE NATIONAL FOR A DENTAL CLINIC

ABSTRACT

This study aims to analyze the tax impacts on the accession to the Simple National in a dental clinic. To this end, this research is classified as a case study that uses an exploratory research, in order to orientate and to clarify the managers of companies in the same field. The problem is discussed in quantitative way, the research aims to collect and analyze the financial statements of the firm data. The information were taken from real accounting facts, through the income statement over 2014. However, a fictitious name was used in order to safeguard the clinic confidentiality. The study has its purpose with the approval of Complementary Law nº 147, of

¹ Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no segundo semestre de 2015, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

² Graduando do Curso de Ciências Contábeis UFRGS. (venite.gepa11@hotmail.com).

³ Orientador. Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Graduado em Ciências Contábeis e Ciências Jurídicas e Sociais pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). (eduardo.plastina@sbsp.com.br).

August 7th, 2014, amending complementary Law n° 123, of December 14th, 2006, awarding dental clinics to opt for the Simple National form of taxation. As a result of the research, the study shows that with the conditions of the billings obtained during 2014 and that the expenses with the payroll of the studied clinic, there is an impact of negative tax for the company, meaning that is not favorable for the migration from the Presumed Profit taxation modality to the Simple National. As a result of research, the study shows that with the billing conditions obtained in 2014 and with the expenses on payroll by the studied clinic, there is a negative tax impact for the company, with an increase of 18,82% of tax payment. With the income conditions of 2014, in order to be financially attractive the usage of the tax by Simple National, the company will need to spend on payroll 19% more than its gross income, instead of the current 8,36%. Hence, it may be inferred that the migration from Presumed Profit form of taxation to Simple National will bring a negative impact for the company.

Keywords: Tax Planning. Presumed Profit. Simple National.

1 INTRODUÇÃO

A alta carga tributária brasileira sobrecarrega as empresas com elevadas alíquotas e, juntamente com tributos dos âmbitos federais, estaduais e municipais, vem com um complexo sistema de normas e leis que dificultam a assimilação por parte dos empresários. A figura do profissional contábil é muito importante no assessoramento do planejamento tributário das empresas, ele deve auxiliar na escolha da forma de tributação que seja mais vantajosa para a entidade, uma vez que o país possui três tipos de formas de tributação: Lucro Real, Lucro Presumido e o Simples Nacional.

O Governo Federal Brasileiro implantou, em junho de 2007, o Sistema Integrado de Recolhimento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional (Lei Complementar n°. 123/06, alterada pela Lei Complementar n°. 127/07). O texto da lei previa em seu art. 17, inciso XII, a exclusão de recolher impostos na forma do Simples das atividades do setor de serviços que tenham por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual que constitua profissão regulamentada ou não, onde se enquadram as clínicas odontológicas (BRASIL, 2006).

Como as empresas de prestação de serviços odontológicos não foram contempladas pela legislação do Simples, acabaram adotando, em sua maioria, a forma de tributação do Lucro Presumido. Em agosto de 2014, foi aprovada da Lei Complementar n° 147, que amplia o rol de setores passíveis de adesão ao Simples Nacional, incluindo a atividade odontológica (BRASIL, 2014). A adoção desse regime tem particularidades específicas e o objetivo deste estudo é

analisar qual o impacto em uma clínica odontológica de pequeno porte quando adota a referida forma de tributação.

Com base nessas informações, apresenta-se neste estudo a seguinte questão: **qual o melhor regime tributário entre o Lucro Presumido e Simples Nacional para uma clínica odontológica?** Assim, o objetivo do estudo é identificar qual o melhor regime tributário entre o Lucro Presumido e o Simples Nacional para uma clínica odontológica.

O estudo está distribuído em introdução, referencial teórico sobre planejamento tributário, formas de tributação Simples Nacional e Lucro Presumido e estudos relacionados. Posteriormente são expostos os procedimentos metodológicos utilizados para a pesquisa e a análise dos dados da empresa. Ao final, são evidenciados os resultados obtidos dos cálculos dos tributos nas duas modalidades de tributação e as considerações finais sobre o assunto, com base nos resultados obtidos pelas análises.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste tópico são abordados assuntos relacionados com o tema. Os conceitos de planejamento tributário, serão apresentados o detalhamento de como são realizadas as apurações e cobranças dos tributos nas formas de tributação Lucro Presumido e Simples Nacional, bem como os estudos relacionados com o tema, objeto de estudo.

2.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 3º, define o conceito de tributo como “[...] toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966).

Um tributo é composto por alguns elementos: Fato Gerador, Contribuinte ou Responsável, Base de Cálculo e Alíquota. É necessário que exista um vínculo jurídico entre um agente credor (Sujeito Ativo) e um agente devedor (Sujeito Passivo), para que assim configure a existência de uma obrigação tributária. Através deste vínculo, o Estado, com base na legislação tributária, pode exigir uma prestação tributária positiva ou negativa.

Após a apresentação do conceito de tributos pode-se entender melhor o que é um Planejamento Tributário que, segundo Fabretti (2006, p.32), significa:

O estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas, denomina-se Planejamento Tributário, que exige antes de tudo, bom senso do planejador.

O planejamento tributário jamais deve ser confundido com sonegação fiscal, pois é um sistema lícito que tem como objetivo a redução da carga tributária nas empresas. De acordo com Oliveira *et al.* (2005, p.38):

[...] é uma forma lícita de reduzir a carga fiscal, o que exige alta dose de conhecimento técnico e bom senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente corporativo. Trata-se do estudo prévio à concretização dos fatos administrativos, dos efeitos jurídicos, fiscais e econômicos de determinada decisão gerencial com o objetivo de encontrar a alternativa legal menos onerosa para o contribuinte.

No planejamento, a empresa escolhe, entre as opções lícitas, qual delas lhe trará maior retorno. Diferentemente de sonegar, que é utilizar-se de meios ilegais para não recolher um tributo que é devido.

Alguns conceitos fazem parte do tema planejamento tributário, são eles: elisão fiscal, evasão fiscal e elusão fiscal. A elisão fiscal consiste na prática de atividade preventiva de estudo dos negócios a serem realizados pelas empresas, ato lícito e legítimo, pois é anterior à incidência tributária, que busca a alternativa menos danosa no recolhimento de tributos

Segundo Sabbag (2013, p. 2020), “[...] esta tem o objetivo de impedir a ocorrência de um determinado fato gerador sendo por exclusão do contribuinte ou somente pela redução do montante tributário a ser pago, referindo-se as condutas lícitas do planejamento do imposto ou economia deste”. Como a ocorrência do fato gerador foi evitada através de um planejamento, o tributo não é devido.

No que se refere ao conceito, evasão fiscal trata-se de uma conduta ilícita, onde o contribuinte busca, através de artifícios, ocultar a existência de um tributo. Alexandre (2010, p. 288), afirma que:

[...] a evasão se trata de uma conduta ilícita que ocorre após o lançamento do fato gerador, onde o contribuinte pratica atos que visam evitar o conhecimento do nascimento da obrigação tributária pela autoridade fiscal, ou seja, o fato gerador ocorre, mas o sujeito passivo da obrigação oculta o ocorrido para o fisco, onde tem o objetivo de fugir da obrigação tributária.

A evasão fiscal utiliza procedimentos que violam as leis e regulamentos, podendo constituir crime contra a ordem tributária.

Por último, o conceito de elusão fiscal, que segundo Alexandre (2010, p. 287):

[...] é uma forma que aparentemente não se trata de uma forma ilícita de isenção de tributo, mas adota-se meios artificiosos e atípicos, para não pagá-lo, também conhecido como elisão ineficaz, pois possibilitaria que o fisco descobrisse a ação e lançasse o tributo que era para ser isento.

Na elusão fiscal há uma espécie de simulação com o propósito de ocultar as verdadeiras intenções de um negócio jurídico e com isso a ocorrência do fato gerador

2.2 SIMPLES NACIONAL

No dia 1º de julho de 2007 entrou em vigor o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional. A Lei Complementar nº 123 (BRASIL, 2006) revogou as legislações anteriores, com o intuito de simplificar e desburocratizar o tratamento de tais empresas.

A lei sofreu diversas complementações até os dias atuais, a mais recente é a Lei Complementar nº147 (BRASIL, 2014) que ampliou o rol de atividades que podem se valer do Simples Nacional

A definição de Microempresa e Empresa de Pequeno Porte está contida na Lei Complementar nº 123 (BRASIL, 2006), que em seu art. 3º, considera Empresa de Pequeno Porte (EPP) aquela cuja receita bruta é igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00; e Microempresa (ME) aquela que a Receita Bruta é igual ou inferior a R\$ 360.000,00. Os requisitos para enquadramento neste regime de tributação estão dispostos nos art. 3º e 17º da Lei Complementar nº 123 e dentre as vedações desse tratamento jurídico estão a participação no capital de sociedades por ações; fazer parte do capital de outra pessoa jurídica; não possuir sócio com domicílio no exterior; empresas constituídas sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo; empresa resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica, empresa que exerça atividade de banco comercial; etc. (BRASIL, 2006).

Para a apuração dos tributos das EPP e ME, foram criadas seis tabelas de acordo com a área de atuação da empresa participante, o cálculo é feito através da aplicação da alíquota constante na tabela correspondente sobre a receita bruta do período da apuração. A alíquota é progressiva e proporcional à receita bruta acumulada.

O art. 13º da Lei Complementar nº 123 descreve os tributos abrangidos pelo Simples Nacional que são recolhidos mensalmente mediante documento único de arrecadação (BRASIL, 2006).

Os tributos são : a) Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, b) Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, c) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, d) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, e) Contribuição para o Programa de Integração Social– PIS/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP, f) Contribuição Patronal Previdenciária – CPP - para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, g) Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS e h) Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

O recolhimento de todos esses tributos em uma única guia de pagamento traz maior comodidade às empresas que reduzem a burocracia e têm maior facilidade para atender às legislações tributária, previdenciária e trabalhista.

Para efeito de tributação pelo Simples Nacional, será considerada a atividade exercida pela empresa, onde as tabelas contidas nos anexos da Lei Complementar nº 123 (BRASIL, 2006) contêm as alíquotas de acordo com o faturamento bruto dos últimos 12 meses, A relação dos anexos poder ser vista no Quadro 1.

Quadro 1 – Relação de Anexos da Lei Complementar nº 123

Anexo	Descrição
Anexo I	Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Comércio
Anexo II	Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Indústria
Anexo III	Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas de Locação de Bens Móveis e de Prestação de Serviços não relacionados nos §§ 5º-C e 5º-D do art. 18 da Lei Complementar 123;
Anexo IV	Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas decorrentes da prestação de serviços relacionados no § 5º-C do art. 18 da Lei Complementar 123.
Anexo V	Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas decorrentes da prestação de serviços relacionados no § 5º-D do art. 18 da Lei Complementar 123.
Anexo VI	Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas decorrentes da prestação de serviços relacionados no § 5º-I do art. 18 da Lei Complementar 123.

Fonte: BRASIL (2006).

No estudo realizado na clínica odontológica, será utilizado, para cálculo do imposto, o anexo VI decorrente da prestação de serviços relacionados no § 5º-I do art. 18 desta Lei Complementar, conforme a Tabela 1.

Tabela 1 -Anexo VI da Lei Complementar nº 123

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: BRASIL (2006).

A Tabela 1 foi adicionada como anexo à Lei Complementar nº 123 (BRASIL, 2006) pela Lei Complementar nº 147 (BRASIL, 2014).

2.3 LUCRO PRESUMIDO

Lucro Presumido é a forma de tributação simplificada do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL). Sobre a base de cálculo, são aplicadas alíquotas variáveis em função da atividade fim das empresas, a qual é geradora de receita. É regulado pelos art. 516 a 528 do Regulamento do Imposto de Renda (BRASIL, 1999) e conforme a alteração feita pela Lei nº12.814 (BRASIL, 2013), que em seu art. 13 prevê que:

A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

Nesse regime, são apurados os impostos estaduais e municipais (ICMS ou ISSQN) e mais quatro tipos de impostos federais incidentes sobre o faturamento da empresa, dentre eles

o PIS e o COFINS, apurados mensalmente; e o IRPJ e a CSLL com apuração feita trimestralmente.

Pode-se mencionar que o Lucro Presumido é uma estimativa do lucro a ser obtido pela empresa, representando uma presunção absoluta para fins fiscais e independe do resultado líquido do Demonstrativo do Resultado do Exercício. A base de cálculo é composta pela aplicação de percentuais sobre a receita bruta conforme mostra a Tabela 2.

Tabela 2 - Percentuais de presunção do lucro

Atividades	Percentuais (%)
Atividades em geral (RIR/1999, art. 518)	8,0
Revenda de combustíveis	1,6
Serviços de transporte (exceto o de carga)	16,0
Serviços de transporte de cargas	8,0
Serviços em geral (exceto serviços hospitalares)	32,0
Serviços hospitalares	8,0
Intermediação de negócios	32,0
Administração, locação ou cessão de bens e direitos de qualquer natureza (inclusive imóveis)	32,0

Fonte: BRASIL (1999).

A Tabela 2 evidencia, de modo geral, os diversos tipos de atividades, bem como os percentuais de presunção de lucro (BRASIL, 1999). Um fato relevante para as empresas na hora de optar pelo regime de tributação é a questão do prejuízo. No Lucro Presumido, caso a empresa tenha prejuízo no período, a entidade deve recolher normalmente o IRPJ e a CSLL, pois a presunção de lucro é fixa e determinada pelo governo.

2.3.1 Das alíquotas do Imposto de Renda

O art. 541 do Regulamento de Imposto de Renda de 1999 determina que a alíquota será de 15% sobre o Lucro Presumido. Porém, serão acrescentados à base de cálculo do Lucro Presumido consoante art. 521 do RIR (BRASIL, 1999): a) os ganhos de capital, as demais receitas e ganhos líquidos auferidos em aplicações decorrentes de receitas não compreendidas na atividade da empresa; b) os juros sobre capital próprio e as multas por rescisão contratual e c) os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao lucro presumido para determinação do imposto, salvo se a pessoa jurídica comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ou que se refiram a período

no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado (BRASIL, 1999).

O pagamento do Imposto de Renda é realizado trimestralmente junto com o pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

2.3.2 Do excesso – adicional do Imposto de Renda

Conforme determina o art. 542 do Regulamento de Imposto de Renda de 1999, a parcela do Lucro Presumido que exceder o valor da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do respectivo período de apuração estará sujeito à incidência do adicional de imposto à alíquota de 10%. Dessa forma, considerando a apuração anual, o valor que exceder R\$ 240.000,00 e como a apuração é trimestral, será calculado o adicional de 10% sobre a parcela do Lucro Presumido que exceder a R\$ 60.000,00 no trimestre (BRASIL, 1999).

2.3.3 Da contribuição social sobre o Lucro Líquido

Conforme prevê o art. 3º, inciso III da Lei nº 7.689, a alíquota da CSLL é de 9% (nove por cento) para as pessoas jurídicas e sua apuração deve acompanhar a forma de tributação do lucro adotada para o IRPJ (BRASIL, 1988). A contribuição será paga nos mesmos prazos fixados para o pagamento do Imposto de Renda e obedece, para determinação de base de cálculo, a presunção de lucro conforme a atividade exercida pela empresa (BRASIL, 2014), como demonstrado na Tabela 3.

Tabela 3 - Percentuais de presunção do lucro

PERCENTUAL	ATIVIDADE DA EMPRESA
12%	Receita bruta em geral, exceto as sujeitas ao percentual de 32%;
32%	Prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de transporte;
	Intermediação de negócios;
	Administração, locação ou cessão de bens, imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza; Prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços

Fonte: BRASIL (2014).

A Lei nº 8.981 prevê em seu art. 32 que os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos, serão acrescidos à base de cálculo da CSLL (BRASIL, 1995).

2.3.4 Do PIS e COFINS

Conforme a Lei nº 10.833, as empresas optantes pelo Lucro Presumido são obrigadas a realizar os pagamentos de PIS e COFINS sobre o faturamento e, nesse regime, as alíquotas são de 0,65% para o PIS e de 3,00% para o COFINS (BRASIL, 2003).

2.3.5 Dos encargos trabalhistas

Sobre os valores pagos em salários, incidem diversos encargos trabalhistas, são eles: Contribuição Previdenciária Patronal (CPP), Risco de Acidente de Trabalho (RAT) e Contribuição a Terceiros.

Alguns destes encargos são destinados à seguridade social, dentre eles está a CPP, conforme prevê a Lei nº 8.212 em seu art.22, inciso I (BRASIL, 1991):

[...] 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 o 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.

Outro encargo trabalhista destinado à seguridade social é o RAT, seguro obrigatório instituído pela Lei nº 8.212 (BRASIL, 1991), em seu art.22, inciso II determina a aplicação de uma alíquota sobre o valor da folha de pagamento. As alíquotas podem ser visualizadas na Tabela 4 e o que determinará sua escolha será o enquadramento da empresa na Classificação Nacional de Atividade Econômica (CNAE).

Tabela 4 - Percentuais do Risco de Acidente de Trabalho

Percentual	Descrição
1%	Para a empresa em cuja atividade o risco de acidente do trabalho seja considerado leve
2%	Para a empresa em cuja atividade o risco de acidente do trabalho seja considerado médio
3%	Para a empresa em cuja atividade o risco de acidente do trabalho seja considerado grave.

Fonte: Brasil (1991).

Por último, tem-se a contribuição a terceiros que deve ser calculada através de um percentual sobre a folha de pagamento da entidade. As alíquotas variam de acordo com os percentuais destinados aos segurados, como por exemplo Serviço Social da Indústria (SESI), Serviço Nacional de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), Serviço Nacional de

Aprendizagem Industrial (SENAI), Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA) e Salário Educação. A contribuição a terceiros, para a maioria das empresas, é de 5,8% sobre os salários, porém não faz parte do sistema de seguridade social e os valores não são destinados à União conforme expõe Martins (2007, p.190).

Dispõe o artigo 240 da Constituição que ‘ficam ressalvadas do disposto no artigo 195, as atuais contribuições compulsórias dos empregados sobre as folhas de salário, destinadas às entidades privadas de função social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical’. Isso quer dizer que as contribuições do sistema “S” não têm natureza previdenciária, pois não se incluem no artigo 195 da Constituição, que versa no seu parágrafo 6º sobre a contribuição da Seguridade Social. Logo, as contribuições de terceiros não servem para custear o sistema da Seguridade Social. Não são contribuições da União.

Outros encargos que incidem sobre a folha de pagamento, como o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) retido do funcionário, não farão parte do estudo, pois não apresentam diferença de um método de tributação para outro.

2.4 ESTUDOS RELACIONADOS

O Planejamento tributário é um assunto amplamente abordado no meio empresarial, seja em estudos práticos para a escolha da forma de tributação que seja mais vantajosa para a empresa ou em aspectos teóricos demonstrando as particularidades de cada modalidade de tributação.

O estudo de Cabello, Gallo e Pereira (2007) tem como objetivo identificar se o Simples Nacional realmente reduz a carga tributária das empresas. A metodologia utilizada na pesquisa constituiu-se em analisar e comparar as diferenças do Simples Nacional em uma situação hipotética relacionada com as regras de implantação deste sistema de tributação. Foi observado que de acordo com as simulações realizadas para a empresa estudada, o Simples Nacional não irá trazer vantagens tributárias, pelo contrário, irá aumentar o custo dos encargos nos recolhimentos de tributos e a incidência do novo sistema tributário irá gerar maior encargo nas situações analisadas.

Outra abordagem sobre o assunto Planejamento Tributário foi realizada por Barros e Souza (2008), que em seu estudo tiveram a intenção de identificar a melhor opção para a redução da carga tributária das empresas prestadoras de serviços, com base numa comparação entre o Simples Nacional e o Lucro Presumido. Através do estudo, os autores puderam inferir que as empresas prestadoras de serviço obtiveram vantagem no Simples Nacional em

comparação ao Lucro Presumido nas atividades abrangidas pelo Anexo III da Lei Complementar nº. 123/06 (BRASIL, 2006), na maioria das faixas de Receita Bruta, e nas abrangidas pelo Anexo V da Lei Complementar nº 123/06 (BRASIL, 2006) com Folha de Pagamento acima de 40% da Receita Bruta da empresa em todas as faixas de Receita Bruta.

Souza *et al.* (2008) demonstraram as mudanças e falhas ocorridas na legislação, que afetam as empresas interessadas em aderir ao Simples Nacional, apresentando a real situação dessa forma de tributação, visto que na maioria das vezes proporciona vantagens, mas também pode prejudicar algumas empresas. O estudo apresentou as características do Simples Nacional, mostrando que cada empresa poderá escolher a forma de tributação ideal para seu tipo de atividade. A pesquisa apontou que em relação aos valores calculados dos impostos, não se deve rotular o Simples Nacional como um regime de tributação mais barato, assim como não se deve dizer que é o mais caro. Foi visto que, dependendo do ramo empresarial, a forma de tributação pode ser vantajosa ou não para a entidade.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa realizada neste estudo é classificada quanto aos seguintes aspectos: pela forma de abordagem do problema, de acordo com seus objetivos e com base nos procedimentos técnicos utilizados.

Sobre a forma de abordagem do problema, a pesquisa classifica-se como quantitativa, pois há busca de dados contidos nas demonstrações contábeis da empresa, os quais são analisados através de cálculos e posteriormente comparados com os obtidos nas demonstrações pesquisadas, trazendo o real impacto tributário da adesão ao Simples Nacional.

Segundo Raupp e Beuren (2006), a pesquisa quantitativa caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados. Ela é frequentemente aplicada nos estudos descritivos, os quais procuram descobrir e classificar a relação entre variáveis e a relação de causalidade entre fenômenos.

De acordo com seus objetivos, esta pesquisa é descritiva, pois procura descrever as características e formas de apuração de imposto das formas de tributação Lucro Presumido e Simples Nacional, contribuindo para o esclarecimento dos gestores a respeito da nova possibilidade de escolha de uma forma de tributação, que não seria possível antes da Lei Complementar nº 147 (BRASIL, 2014). No ponto de vista de Prodanov e Freitas (2013, p.52),

Tal pesquisa observa, registra, analisa e ordena dados, sem manipulá-los, isto é, sem interferência do pesquisador. Procura descobrir a frequência com que um fato ocorre, sua natureza, características, causas, relações com outros fatos. Assim, para coletar tais dados, utilizam-se de técnicas específicas, dentre as quais destacam-se a entrevista, o formulário, o questionário, o teste e observação.

No que se refere aos procedimentos técnicos utilizados, caracteriza-se como estudo de caso único (YIN, 2010), pois envolve a pesquisa de apenas uma empresa do ramo de serviços odontológicos, chamada pelo nome fictício de Clínica Odontológica Dentina.

A clínica onde foi feita a coleta de dados é de pequeno porte, com faturamento anual de aproximadamente R\$550 mil, localizada na cidade de Canoas, no estado do Rio Grande do Sul. São utilizados, como instrumento de pesquisa, as demonstrações contábeis do ano de 2014, bem como outras informações fornecidas pelo profissional contábil responsável pela contabilidade da empresa (entrevista).

A coleta dos dados teve o consentimento dos responsáveis pela clínica, que receberam esclarecimentos com relação ao sigilo que será mantido de todos os dados da empresa. Foi-lhes garantindo a confidencialidade da pesquisa e a proteção das identidades e das informações contidas nas demonstrações pesquisadas. Sobre os dados coletados, foram feitos os cálculos dos tributos relacionados com a forma de tributação do Simples Nacional e os resultados foram analisados e comparados com dos valores de tributos contabilizados pelo Lucro Presumido. Por meio de descrições, foram realizadas análises de acordo com o conhecimento exposto no referencial teórico.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Com a conclusão dos cálculos dos tributos nas formas de tributação Lucro Presumido e Simples Nacional, é possível fazer uma análise a respeito da incidência de cada imposto no lucro presumido e verificar a forma simplificada de tributação do Simples Nacional.

No cálculo do imposto na forma de tributação Lucro Presumido foram considerados os seguintes tributos: IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) e os encargos incidentes sobre a folha de pagamento da empresa.

O cálculo do tributo na forma de tributação Simples Nacional foi realizado conforme o que prevê o art. 18 da Lei Complementar nº 123 (BRASIL, 2006), redação dada pela Lei Complementar nº147 (BRASIL, 2014):

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.

Foi utilizada a tabela contida no anexo VI, conforme é determinado pelo §5º, Inciso I, do art.18 da Lei Complementar nº 123. Para efeito de determinação da alíquota, o sujeito passivo utilizará a receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses anteriores ao do período de apuração (BRASIL 2006).

4.1 LUCRO PRESUMIDO

Ao analisar as demonstrações contábeis do ano de 2014, através dos valores de faturamento trimestrais da empresa, consegue-se calcular os impostos incidentes. O imposto de renda e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido são calculados e pagos trimestralmente, diferente dos demais tributos que são calculados e pagos mensalmente. Para facilitar a visualização, todos os cálculos dos tributos do Lucro Presumido foram realizados e apresentados nos valores somados dos três meses do trimestre, isto não trará distorções nos valores finais que servirão para concluir a pesquisa.

4.1.1 Cálculos do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

Em relação ao cálculo do IRPJ exposto na Tabela 5, o valor a pagar trimestralmente é obtido a partir do cálculo da presunção de lucro em 32%, conforme prevê a tabela do Regulamento do Imposto de Renda, onde a atividade da Clínica Dentina se classifica como Serviços em Geral. Sobre a base de cálculo, ajustada com outras receitas e ganhos de capital, é aplicada uma alíquota de 15%.

Tabela 5 - Cálculo do Imposto de Renda no Lucro Presumido

	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Total Anual
RECEITA BRUTA DE SERVIÇOS	R\$ 136.980,00	R\$ 144.210,00	R\$ 139.270,00	R\$ 144.340,00	R\$ 564.800,00
(-) IMPOSTOS SOMADOS EM NF, VENDAS CANCELADAS E DESC. INCOND. CONCEDIDOS	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 564.800,00
(=) BASE PARA APLICAÇÃO DO PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO	32%	32%	32%	32%	32%
(=) BASE PRESUMIDA DA ATIVIDADE	R\$ 43.833,60	R\$ 46.147,20	R\$ 44.566,40	R\$ 46.188,80	R\$ 180.736,00
(+) OUTRAS RECEITAS	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 564.800,00
(+) GANHOS DE CAPITAL	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 564.800,00
(=) BASE DE CÁLCULO	R\$ 43.833,60	R\$ 46.147,20	R\$ 44.566,40	R\$ 46.188,80	R\$ 180.736,00
(x) IRPJ NORMAL (15%)	R\$ 6.575,04	R\$ 6.922,08	R\$ 6.684,96	R\$ 6.928,32	R\$ 27.110,40
(x) IRPJ ADICIONAL (10%)	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 564.800,00
(=) IRPJ TOTAL DEVIDO	R\$ 6.575,04	R\$ 6.922,08	R\$ 6.684,96	R\$ 6.928,32	R\$ 27.110,40
ALÍQUOTA EFETIVA	4,80%	4,80%	4,80%	4,80%	4,80%

Fonte: Elaborada a partir dos dados da pesquisa.

Como não houveram outras receitas, ganhos de capital e Imposto de Renda adicional, no final dos cálculos, o que se paga de tributo equivale a uma alíquota efetiva de 4,80% sobre a receita bruta da clínica.

4.1.2 Cálculos da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

A Tabela 6 mostra como foi realizado o cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Tabela 6 - Cálculo da CSLL no Lucro Presumido

	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Total Anual
RECEITA BRUTA DE SERVIÇOS	R\$ 136.980,00	R\$ 144.210,00	R\$ 139.270,00	R\$ 144.340,00	R\$ 564.800,00
(-) IMPOSTOS SOMADOS EM NF, VENDAS CANCELADAS E DESC. INCOND. CONCEDIDOS	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
(=) BASE PARA APLICAÇÃO DO PERCENTUAL DE PRESUNÇÃO	32%	32%	32%	32%	32%
(=) BASE PRESUMIDA DA ATIVIDADE	R\$ 43.833,60	R\$ 46.147,20	R\$ 44.566,40	R\$ 46.188,80	R\$ 180.736,00
(+) OUTRAS RECEITAS	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
(+) GANHOS DE CAPITAL	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
(=) BASE DE CÁLCULO	R\$ 43.833,60	R\$ 46.147,20	R\$ 44.566,40	R\$ 46.188,80	R\$ 180.736,00
(x) CSLL DEVIDA/PROVISIONADA AO MÊS (9%)	R\$ 3.945,02	R\$ 4.153,25	R\$ 4.010,98	R\$ 4.156,99	R\$ 16.266,24
ALÍQUOTA EFETIVA	2,88%	2,88%	2,88%	2,88%	2,88%

Fonte: Elaborada a partir dos dados da pesquisa.

Foi aplicada sobre a receita bruta de serviços uma presunção de lucro de 32%, conforme prevê o art. 20 da Lei nº 12.973 (BRASIL, 2014). O art. 88 da IN nº 390 (BRASIL, 2004) diz que a presunção servirá como base de cálculo e será ajustada com o acréscimo dos ganhos de capital. Os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos e sobre a base ajustada serão aplicados à alíquota de 9% (BRASIL, 2004). Como não há necessidade de ajustes na base de cálculo com outras receitas e ganhos de capital, o valor pago em tributo equivale a uma alíquota efetiva de 2,88% sobre a receita bruta, demonstrado na Tabela 6.

4.1.3 Cálculos do PIS e do COFINS

A Tabela 7 mostra como foram efetuados os cálculos do PIS e do COFINS na forma de tributação Lucro Presumido. As alíquotas são aplicadas sobre as receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Tabela 7 - Cálculos do PIS e do COFINS no Lucro Presumido

	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Total Anual
RECEITA BRUTA DE SERVIÇOS	R\$ 136.980,00	R\$ 144.210,00	R\$ 139.270,00	R\$ 144.340,00	R\$ 564.800,00
(+) DEMAIS RECEITAS	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
(-) DEDUÇÕES, EXCLUSÕES E NÃO INCIDÊNCIAS	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
(=) BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO	R\$ 136.980,00	R\$ 144.210,00	R\$ 139.270,00	R\$ 144.340,00	R\$ 564.800,00
(x) ALÍQUOTA DO PIS	0,65%	0,65%	0,65%	0,65%	0,65%
(=) PIS A PAGAR	R\$ 890,37	R\$ 937,37	R\$ 905,26	R\$ 938,21	R\$ 3.671,20
(x) ALÍQUOTA DA COFINS	3%	3%	3%	3%	3%
(=) COFINS A PAGAR	R\$ 4.109,40	R\$ 4.326,30	R\$ 4.178,10	R\$ 4.330,20	R\$ 16.944,00
ALÍQUOTA EFETIVA	3,65%	3,65%	3,65%	3,65%	3,65%

Fonte: Elaborada a partir dos dados da pesquisa.

No Lucro Presumido, os cálculos do PIS e do COFINS são feitos pelo regime cumulativo, ou seja, calculados com base na alíquota de 0,65% para o PIS e 3% para o COFINS sobre o faturamento, sem direito a abatimento por crédito. Resultando em uma alíquota total efetiva de 3,65% sobre o faturamento.

4.1.4 Cálculo do ISSQN

O cálculo do ISSQN é realizado pela aplicação de uma alíquota sobre o faturamento bruto da clínica. O imposto é de competência dos Municípios e do Distrito Federal e tem como fato gerador a prestação de serviços constantes em tabela anexa à Lei Complementar nº 116 (BRASIL, 2003), nela são classificados os serviços prestados pela empresa estudada como serviços de saúde, assistência médica e congêneres (BRASIL, 2003).

Como se pode verificar na Tabela 8, o município de Canoas/RS, onde se localiza a Clínica Dentina, utiliza a alíquota de 2%, que é o menor percentual permitido em lei.

Tabela 8 - Cálculo do ISSQN no Lucro Presumido

	1º Trimestre	2º Trimestre	3º Trimestre	4º Trimestre	Total Anual
RECEITA BRUTA DE SERVIÇOS	R\$ 136.980,00	R\$ 144.210,00	R\$ 139.270,00	R\$ 144.340,00	R\$ 564.800,00
(=) BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO	R\$ 136.980,00	R\$ 144.210,00	R\$ 139.270,00	R\$ 144.340,00	R\$ 564.800,00
(x) ALÍQUOTA DO ISSQN - CANOAS/RS	2%	2%	2%	2%	2%
(=) ISSQN A PAGAR	R\$ 2.739,60	R\$ 2.884,20	R\$ 2.785,40	R\$ 2.886,80	R\$ 11.296,00

Fonte: Elaborada a partir dos dados da pesquisa.

A alíquota do ISSQN em Canoas veio caindo gradativamente nos últimos anos, graças a Lei Municipal nº 5.392, “Lei do Gatilho”, que prevê a redução do imposto de acordo com o desempenho da arrecadação (BRASIL, 2009). Embora, normalmente as clínicas odontológicas recolham o ISSQN sob o valor fixo, no caso examinado a Clínica Dentina recolhe o referido tributo *ad valorem*, pois não é sociedade uniprofissional.

4.1.5 Cálculos dos encargos trabalhistas

Nos cálculos dos encargos trabalhistas na modalidade Lucro Presumido, sobre a folha de pagamentos, são aplicados os percentuais da Contribuição Previdenciária Patronal, Contribuição a Terceiros e o RAT.

Como se pode verificar, na Tabela 9, a Contribuição Previdenciária Patronal é de 20%, conhecido como os 20% do “INSS da Empresa”. Já na Contribuição a Terceiros, a clínica se enquadra como Consultório de Profissionais Liberais (FPAS 515 – Fundo da Previdência e Assistência Social) e seu percentual é de 5,8%, divididos em Salário-educação: 2,5%; Inkra: 0,2%; Senac: 1,0% (não cooperativa); Sesc: 1,5% (não cooperativa); e Sebrae: 0,6%.

Para finalizar, o RAT é de 2%, pois a clínica possui grau de risco 2 e se enquadra como atividade odontológica com recursos para realização de procedimentos cirúrgicos no CNAE.

Tabela 9 - Cálculos dos Encargos Trabalhistas no Lucro Presumido

MÊS	FOLHA DE PAGAMENTO	INSS	CONTRIBUIÇÃO TERCEIROS	RAT	TOTAL
		20%	5,80%	2%	
JANEIRO	R\$ 3.780,95	R\$ 756,19	R\$ 219,30	R\$ 75,62	R\$ 1.051,10
FEVEREIRO	R\$ 3.690,35	R\$ 738,07	R\$ 214,04	R\$ 73,81	R\$ 1.025,92
MARÇO	R\$ 3.601,20	R\$ 720,24	R\$ 208,87	R\$ 72,02	R\$ 1.001,13
ABRIL	R\$ 3.610,55	R\$ 722,11	R\$ 209,41	R\$ 72,21	R\$ 1.003,73
MAIO	R\$ 3.625,00	R\$ 725,00	R\$ 210,25	R\$ 72,50	R\$ 1.007,75
JUNHO	R\$ 5.442,60	R\$ 1.088,52	R\$ 315,67	R\$ 108,85	R\$ 1.513,04
JULHO	R\$ 3.595,00	R\$ 719,00	R\$ 208,51	R\$ 71,90	R\$ 999,41
AGOSTO	R\$ 3.640,20	R\$ 728,04	R\$ 211,13	R\$ 72,80	R\$ 1.011,98
SETEMBRO	R\$ 3.635,75	R\$ 727,15	R\$ 210,87	R\$ 72,72	R\$ 1.010,74
OUTUBRO	R\$ 3.600,55	R\$ 720,11	R\$ 208,83	R\$ 72,01	R\$ 1.000,95
NOVEMBRO	R\$ 3.608,20	R\$ 721,64	R\$ 209,28	R\$ 72,16	R\$ 1.003,08
DEZEMBRO	R\$ 5.408,90	R\$ 1.081,78	R\$ 313,72	R\$ 108,18	R\$ 1.503,67
TOTAL	R\$ 47.239,25	R\$ 9.447,85	R\$ 2.739,88	R\$ 944,79	R\$ 13.132,51

Fonte: Elaborada a partir dos dados da pesquisa.

A Clínica Dentina tem um gasto com folha de pagamento anual de R\$ 47.239,25 (8,36% em relação ao seu faturamento anual). Em relação aos tributos, os valores pagos em um total de R\$ 13.132,51, impactam efetivamente a receita total da empresa em 2,33%.

4.1.6 Total de tributos modalidade Lucro Presumido

A Tabela 10 mostra a totalidade dos impostos pagos em 2014 na modalidade de tributação Lucro Presumido.

Tabela 10 - Total de tributos no Lucro Presumido

TRIBUTO	VALOR
IMPOSTO DE RENDA	R\$ 27.110,40
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE LUCRO LÍQUIDO	R\$ 16.266,24
PIS	R\$ 3.671,20
COFINS	R\$ 16.944,00
ISSQN	R\$ 11.296,00
CÁLCULO DOS ENCARGOS TRABALHISTAS	R\$ 13.132,51
TOTAL	R\$ 88.420,35

Fonte: Elaborada a partir dos dados da pesquisa.

O Imposto de Renda ocupa o primeiro lugar dos gastos com tributos, com 30,66% do total pago, seguido pela COFINS (19,16%), CSLL (18,40%), Encargos Trabalhistas (14,85%), ISSQN (12,78%) e por último o PIS (4,15%).

A Tabela 11 mostra a efetividade dos impostos sobre a receita bruta da Clínica Dentina.

Tabela 11 - Percentual dos tributos na modalidade Lucro Presumido

TRIBUTO	% Efetivo
IMPOSTO DE RENDA	4,80%
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE LUCRO LÍQUIDO	2,88%
PIS	0,65%
COFINS	3%
ISSQN	2%
CÁLCULO DOS ENCARGOS TRABALHISTAS	2,33%
TOTAL	15,66%

Fonte: Elaborada a partir dos dados da pesquisa.

Percebe-se que, com o cenário do ano de 2014 de faturamento e dos gastos com folha de pagamento, os tributos incidiram sobre a receita total com os percentuais efetivos expostos na Tabela 11, totalizando 15,66% em gastos com tributos.

4.2 SIMPLES NACIONAL

Com o faturamento do ano de 2014 dividido mensalmente foi possível calcular o imposto que seria devido pela Empresa na modalidade Simples Nacional. Diferentemente do Lucro Presumido, a empresa, que é optante pelo Simples Nacional, calcula mensalmente o valor devido do imposto de acordo com o faturamento e a atividade exercida. O Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS) é o instrumento para se fazer o pagamento mensal das obrigações tributárias.

Como pode ser visualizado na Tabela 12, a escolha da alíquota do anexo VI da Lei Complementar nº 123 dependerá do cálculo do faturamento dos últimos doze meses que antecedem o período de apuração (BRASIL, 2006).

Tabela 12 – Receita Bruta acumulada nos últimos 12 meses.

MÊS/ANO	Receita Bruta 2013	Receita Bruta 2014	Receita Bruta acumulada nos últimos 12 meses	Percentual do Simples Nacional
JANEIRO	R\$ 45.670,00	R\$ 49.850,00	R\$ 514.880,00	18,43%
FEVEREIRO	R\$ 44.230,00	R\$ 44.320,00	R\$ 519.060,00	18,43%
MARÇO	R\$ 43.500,00	R\$ 42.810,00	R\$ 519.150,00	18,43%
ABRIL	R\$ 42.340,00	R\$ 46.280,00	R\$ 518.460,00	18,43%
MAIO	R\$ 40.100,00	R\$ 47.150,00	R\$ 522.400,00	18,43%
JUNHO	R\$ 39.570,00	R\$ 50.780,00	R\$ 529.450,00	18,43%
JULHO	R\$ 43.980,00	R\$ 51.490,00	R\$ 540.660,00	18,77%
AGOSTO	R\$ 42.600,00	R\$ 44.700,00	R\$ 548.170,00	18,77%
SETEMBRO	R\$ 42.340,00	R\$ 43.080,00	R\$ 550.270,00	18,77%
OUTUBRO	R\$ 40.750,00	R\$ 43.200,00	R\$ 551.010,00	18,77%
NOVEMBRO	R\$ 44.150,00	R\$ 47.980,00	R\$ 553.460,00	18,77%
DEZEMBRO	R\$ 45.650,00	R\$ 53.160,00	R\$ 557.290,00	18,77%
TOTAL	R\$ 514.880,00	R\$ 564.800,00		

Fonte: Elaborada a partir dos dados da pesquisa.

A tabela do anexo VI da Lei Complementar nº 123 (BRASIL, 2006) possui vinte faixas de faturamento com alíquotas diferentes, as quais variam de 16,93% a 22,45%. No cálculo do imposto da Clínica Dentina, ela pagaria 18,43% de imposto nos meses de janeiro a junho, pois seu faturamento mensal estaria entre R\$ 360.000,01 a R\$ 540.000,00 e pagaria 18,77% nos meses restantes, pois seu faturamento se enquadraria entre os valores de R\$ 540.000,01 a R\$ 720.000,00.

A Tabela 13 mostra o cálculo do imposto a pagar mensal a partir da aplicação da alíquota sobre o faturamento total da clínica.

Tabela 13 - Total de tributos na modalidade Simples Nacional

MÊS	Alíquota que engloba IRPJ, PIS/Pasep, CSLL, COFINS e CPP	Alíquota ISSQN	Alíquota total	Receita Bruta 2014	Imposto a pagar
JANEIRO	14,93%	3,50%	18,43%	R\$ 49.850,00	R\$ 9.187,36
FEVEREIRO	14,93%	3,50%	18,43%	R\$ 44.320,00	R\$ 8.168,18
MARÇO	14,93%	3,50%	18,43%	R\$ 42.810,00	R\$ 7.889,88
ABRIL	14,93%	3,50%	18,43%	R\$ 46.280,00	R\$ 8.529,40
MAIO	14,93%	3,50%	18,43%	R\$ 47.150,00	R\$ 8.689,75
JUNHO	14,93%	3,50%	18,43%	R\$ 50.780,00	R\$ 9.358,75
JULHO	14,93%	3,84%	18,77%	R\$ 51.490,00	R\$ 9.664,67
AGOSTO	14,93%	3,84%	18,77%	R\$ 44.700,00	R\$ 8.390,19
SETEMBRO	14,93%	3,84%	18,77%	R\$ 43.080,00	R\$ 8.086,12
OUTUBRO	14,93%	3,84%	18,77%	R\$ 43.200,00	R\$ 8.108,64
NOVEMBRO	14,93%	3,84%	18,77%	R\$ 47.980,00	R\$ 9.005,85
DEZEMBRO	14,93%	3,84%	18,77%	R\$ 53.160,00	R\$ 9.978,13
TOTAL				R\$ 564.800,00	R\$ 105.056,91

Fonte: Elaborada a partir dos dados da pesquisa.

O valor total de tributos que a clínica pagaria se fosse optante pelo Simples Nacional seria de R\$ 105.056,91, totalizando um gasto efetivo de 18,60% em relação ao seu faturamento total, valor este que seria R\$ 16.636,56 a mais do que a empresa pagou no Lucro Presumido.

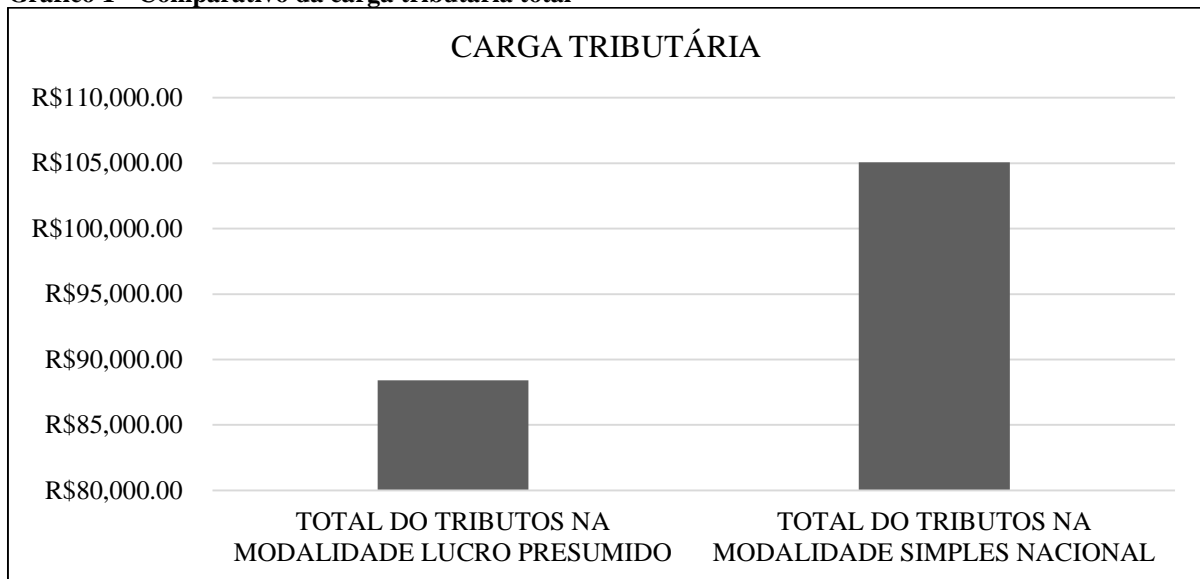
Como pode ser visualizado na Tabela 14, o acréscimo em pagamentos de tributos no cenário apresentado no ano de 2014 seria de 18,82% se a empresa fosse optante pelo Simples Nacional.

Tabela 14 - Comparativo entre as duas modalidades de tributação

MODALIDADE DE TRIBUTAÇÃO	TOTAL
TOTAL DO TRIBUTOS NA MODALIDADE LUCRO PRESUMIDO	R\$ 88.420,35
TOTAL DO TRIBUTOS NA MODALIDADE SIMPLES NACIONAL	R\$ 105.056,91
IMPACTO TRIBUTÁRIO NA ADESÃO DO SIMPLES NACIONAL	-18,82%

Fonte: Elaborada a partir dos dados da pesquisa.

Colocando esses dados em um gráfico, pode ser percebida a diferença de valores pagos em tributos nas duas modalidades de tributação, como mostra o Gráfico 1.

Gráfico 1 - Comparativo da carga tributária total

Fonte: Elaborado a partir dos dados da pesquisa.

Através de todos os cálculos e análises realizados durante todo o desenvolvimento do estudo, o Gráfico 1 mostra que, apesar das vantagens que as empresas inscritas no Simples Nacional teriam com a não incidência dos 20% de INSS de contribuição patronal, da Contribuição a Terceiros e do seguro RAT, totalizando 27,80% sobre a folha de pagamento, com as condições de faturamento apresentadas nas demonstrações da Clínica Dentina no ano de 2014 não haveria vantagem tributária, e que a vantagem só se concretizaria se o gasto em folha de pagamento ultrapassasse 19% da receita bruta da empresa e não os 8,36% atuais.

O resultado do estudo realizado na Clínica Dentina corrobora com o que evidenciaram Cabello, Gallo e Pereira (2007), que apresentaram as mudanças na sistemática do Simples Nacional no ano de 2007, e que de acordo com as simulações realizadas para a empresa estudada, não irá trazer vantagens tributárias, pelo contrário, irá aumentar o custo dos encargos nos recolhimentos de tributos da mesma.

Já Barros e Souza (2008), em seu estudo evidenciaram que as empresas prestadoras de serviço, na maioria das faixas de Receita Bruta, obtiveram redução nas suas cargas tributadas no Simples Nacional em comparação ao Lucro Presumido nas atividades abrangidas pelo Anexo III e V da Lei Complementar nº. 123/06 (BRASIL, 2006). Corroborando com os achados neste estudo no que determina se há ou não a vantagem tributária para as empresas: que é a faixa de receita bruta que a empresa se enquadra e os gastos com folha de pagamento.

O estudo realizado por Souza *et al.* (2008), apresentou mudanças e falhas ocorridas na legislação do Simples Nacional, comprovando os achados neste estudo, onde cada empresa deve escolher a forma de tributação ideal para seu tipo de atividade e que apesar da

desburocratização e simplificação tributária, nem sempre o Simples Nacional trará a redução da carga tributária.

No estudo realizado na Clínica Dentina, a forma de tributação Simples Nacional não trouxe a redução tributária e, conseqüentemente, isto afetaria a competitividade da empresa no mercado. Com os resultados achados, verificou-se a importância de um bom planejamento tributário visto que a forma de tributação Simples Nacional não é tão simples quanto parece.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo tem como objetivo identificar qual o melhor regime de tributação entre o Lucro Presumido e o Simples Nacional para uma clínica odontológica. Como a aprovação da Lei Complementar nº 147 (BRASIL, 2014) foi criada a possibilidade de que a Clínica Dentina pudesse migrar do Lucro Presumido para o Simples Nacional. Dessa forma, realizou-se cálculos e comparativos levando em consideração se valeria a pena a mudança da forma de tributação utilizada.

As demonstrações contábeis do ano de 2014 mostraram um faturamento de R\$ 564.800,00, como um aumento de 9,70% nas receitas em relação a 2013. Sobre este faturamento foi possível calcular, analisar e concluir que o impacto tributário na adesão ao Simples nacional seria prejudicial às finanças da Clínica Dentina.

Após a realização de todos os cálculos dos tributos nas formas de tributação Lucro Presumido e Simples Nacional, a análise e comparação dos valores gastos em tributos, indicam que a forma de tributação Lucro Presumido se enquadra melhor as particularidades de faturamento e gastos com folha de pagamento da Clínica Dentina. A adesão ao Simples Nacional causaria um impacto negativo de 18,82% nos gastos com tributos da empresa, totalizando um aumento de R\$ 16.636,56.

O anexo VI da Lei Complementar nº 147 (BRASIL, 2014), a qual Clínica Dentina se enquadra, possui alíquotas elevadas e em relação a escolha da forma de tributação mais vantajosa para a empresa, o fator decisivo é quantidade de gastos com funcionários. A Lei Complementar nº 147 (BRASIL, 2014) corrigiu lacunas da Lei complementar nº 123 (BRASIL, 2006) e ampliou o sistema para qualquer setor de atividade. Esta ampliação cumpriu um dos seus objetivos, que é diminuir a burocracia no recolhimento de tributos. Mas no estudo de caso da Clínica Dentina, verificou-se que a utilização da tabela no anexo VI não trouxe o benefício da redução dos tributos.

Em suma, pode-se inferir que, para os moldes de uma EPP como a Clínica Dentina, é aconselhável permanecer no Lucro Presumido. O impacto tributário seria muito grande em relação ao benefício da desburocratização no pagamento dos tributos.

Com os resultados obtidos na realização deste estudo, pode-se sugerir que estudos futuros abranjam empresas enquadradas no Anexo VI da Lei complementar nº 123 (BRASIL, 2006), porém com faturamentos superiores a R\$ 720.000,00. Essas empresas se enquadrariam em faixas de faturamento superior ao qual estava enquadrada a clínica estudada. Estudos esses que poderão verificar os cálculos dos tributos nas modalidades de tributação Lucro Presumido e Simples Nacional, possibilitando identificar qual forma de tributação traria menos impacto tributário para as empresas.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 4.ed. Rio de Janeiro: Método, 2010.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de, **Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico**, 2ª Ed., Novo Hamburgo, RS. Universidade FEEVALE, 2013. Disponível em: <<http://www.faatensino.com.br/wp-content/uploads/2014/11/2.1-E-book-Metodologia-do-Trabalho-Cientifico-2.pdf>>. Acesso em: 10 nov. 2015.

BARROS, Deborah; SOUZA, Evaldo. **Simples Nacional versus Lucro Presumido: uma análise da tributação das empresas prestadoras de serviços**. Congresso USP de Iniciação Científica, 2008, São Paulo. Anais eletrônicos...São Paulo: USP, 2008. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos82008/616.pdf>>. Acesso em: 10 dez. 2015.

CABELLO, Otávio Gomes; GALLO, Mauro Fernando; PEREIRA, Carlos Alberto. **O SIMPLES Nacional, realmente, reduz a carga tributária das empresas? Um estudo de caso**. In: XIV Congresso Brasileiro de Custos, João Pessoa, PB, 2007. Disponível em: <<http://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/1585>>. Acesso em: 10 dez. 2015.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Local da Publicação. Local de Publicação, Brasília, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 15 set. 2015.

_____. **Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988**. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7689.htm>. Acesso em: 02 nov. 2015.

_____. **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Brasília, 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8212cons.htm>. Acesso em: 22 out. 2015.

_____. **Lei nº8.981, de 20 de janeiro de 1995.** Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. Brasília,1995. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8981.htm>. Acesso em: 15 out. 2015.

_____. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.**Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da União, agosto, seção 1, p. 03, Brasília, 2003a. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 20 out. 2015.

_____. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.** Forma de apuração da Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social – COFINS. Brasília, 2003b. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 03 nov. 2014.

_____. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.** Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1o de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999.Diário Oficial da União, dezembro, Brasília, 2006. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 11 set. 2014.

_____. **Lei nº 12.814, de 16 de maio de 2013.** Altera a Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Brasília, 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/Lei/L12814.htm>. Acesso em: 13 nov. 2014.

_____. **Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.** Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS. Brasília, 2014a. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm>. Acesso em: 03 nov. 2015.

_____. **Lei Complementar nº 147, de 07 de agosto de 2014.** Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.Diário Oficial da União, agosto, seção 1, p. 01, Brasília, 2014b. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp147.htm>. Acesso em: 11 set. 2014.

_____. **Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999.**Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99.Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, 1999. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 11 set. 2014.

_____. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa nº 390, de 30 de janeiro de 2004.** Dispõe sobre a apuração e o pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Brasília, 2004. Disponível em:<<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2004/in3902004.htm>>. Acesso em: 03 nov. 2014.

_____. Prefeitura Municipal de Canoas. **Lei Municipal nº5.392, de 25 de junho de 2009.** Institui a política tributária de gatilho do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) no Município de Canoas. Canoas, 2009. Disponível em: <<http://c-mara-municipal-de-canoas.jusbrasil.com.br/legislacao/877309/lei-5392-09>>. Acesso em: 21 out. 2015.

FABRETTI, Laúdio. **Legislação tributária.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MARTINS, Sérgio. **Direito da seguridade social.** São Paulo: Atlas, 2007. p. 189-190.

OLIVEIRA, Luís; *et al.* **Manual de contabilidade tributária.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

RAUPP, Fabiano; BEUREN, Ilse. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREM, Ilse Maria (Org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 76-97.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário.** 5. ed. São Paulo: Editora: Saraiva, 2013.

SOUZA, Rodrigo Leme Dias de; FRANCO, Aline Gabriele Santos; SOUZA, Adriano Augusto de; SILVA, Janaina Simone da. **Contabilidade Tributária SIMPLES Nacional – Teórica simplificação.** XVIII Congresso Brasileiro de Contabilidade, Gramado, RS, 2008. Disponível em: <http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/225.pdf>. Acesso em: 10 dez.2015.

YIN, Robert. **Estudo de caso: planejamento e métodos.** 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.