

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: ESTUDO COMPARATIVO DA TRIBUTAÇÃO ENTRE SIMPLES NACIONAL E LUCRO PRESUMIDO EM UMA MICROCERVEJARIA¹

Pedro Henrique Kronbauer²

Diego de Oliveira Carlin³

RESUMO

As alterações produzidas pela Lei Complementar nº 155/2016 permitiram que o segmento de empresas classificadas como microcervejarias pudessem aderir ao Simples Nacional, regime de tributação simplificado que oferece tratamento diferenciado às micro e pequenas empresas. Este regime é caracterizado pela arrecadação de diferentes impostos e contribuições em guia única, tributos os quais são calculados por alíquotas diferenciadas. Com isso, o presente estudo teve por objetivo identificar a carga tributária mais vantajosa em uma comparação entre o Simples Nacional e o Lucro Presumido para uma indústria de cervejas e chopes especiais. Por meio de uma revisão dos conceitos de planejamento tributário e do levantamento da legislação aplicável a cada regime de apuração, este estudo caracterizou-se como quantitativo e de caráter descritivo, sendo classificado como uma pesquisa documental. Através dos dados financeiros fornecidos pela empresa referentes ao exercício de 2020, foram desenvolvidas as simulações de tributação para os dois regimes, de forma que se estabeleceu um comparativo da carga tributária em cada cenário, através do qual foi possível concluir que o Simples Nacional é o método de apuração menos oneroso para a microcervejaria. O resultado da pesquisa evidenciou a importância da realização de um planejamento tributário adequado à realidade de cada empresa, beneficiando-se das vantagens concedidas pela legislação em prol do crescimento no setor ao qual pertencem.

Palavras-chave: Planejamento Tributário; Simples Nacional; Lucro Presumido; Indústria; Cervejaria.

TAX PLANNING: COMPARATIVE STUDY OF TAXING BETWEEN SIMPLES NACIONAL AND PRESUMED PROFIT METHOD IN A MICROBREWERY

ABSTRACT

The changes produced by Complementary Law No. 155/2016 allowed the segment of companies classified as microbreweries to join Simples Nacional, a simplified taxation regime that offers differentiated treatment to micro and small companies. This regime is characterized by the payment of different taxes and contributions in a single document, taxes which are calculated at special rates. Thus, the present study aimed to identify the most advantageous tax burden in a comparison between Simples Nacional and Presumed Profit for a special beer and draft beer industry. Through a review of tax planning concepts and an overhaul of the legislation applicable to each tax regime, this study was characterized as quantitative and descriptive, being classified as a documentary research. Through the financial data provided by the company, tax simulations were developed for both regimes, establishing a comparison of the tax burden in each scenario where it was possible to conclude that Simples Nacional is the least costly calculation method for the microbrewery. The research results showed the importance of developing an appropriate tax planning to the reality of each company,

¹ Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no segundo semestre de 2020, 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 da UFRGS (kronbauer.ph@gmail.com).

³ Orientador Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Rio dos Sinos (UNISINOS). Professor do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS (diego.carlin@ufrgs.br).

benefiting from the advantages granted by the legislation in favor of growth in the sector to which they belong.

Keywords: Tax Planning; Simples Nacional; Presumed Profit; Industry; Brewery.

1 INTRODUÇÃO

A complexidade da legislação tributária nacional é uma questão recorrente para as diversas classes de empresas e seus administradores, os quais se deparam com a necessidade de enfrentar um grande conjunto de normas regulamentadoras e suas inúmeras possibilidades de interpretação. Essa complexidade, aliada à gama de impostos, taxas e contribuições existentes dentro das diferentes unidades da federação (União, Estados e Municípios), ressalta a atuação e as decisões a serem tomadas por profissionais contábeis e do setor fiscal e tributário que, conforme Ribeiro (2005), possuem grande importância no desenvolvimento de planejamentos estratégicos para as organizações.

Uma das tomadas de decisão mais essenciais para uma empresa é a forma de tributação pela qual ela seguirá no seu ano-calendário. Hoje, no Brasil, existem três formas mais adotadas no âmbito dos tributos e contribuições federais: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional. As duas primeiras são tratadas como um regime geral, estando sujeitas à apuração de diferentes impostos e contribuições sociais e também à apresentação de declarações mensais e anuais, como as do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped). Já o Simples Nacional, instituído pela Lei nº 9.317/1996 e atualmente em vigor pela Lei Complementar nº 123/2006, permite ao contribuinte o recolhimento unificado de seus tributos, sendo considerado como um regime diferenciado que concede tratamento mais facilitado às microempresas e empresas de pequeno porte (BRASIL, 2006).

A receita bruta máxima que uma pessoa jurídica optante pelo Simples pode auferir no ano-calendário é de R\$ 4.800.000,00, sendo classificadas de duas formas: como microempresas, aquelas que faturam até R\$ 360.000,00, e como empresas de pequeno porte, aquelas que faturam entre R\$ 360.000,01 até R\$ 4.800.000,00 (BRASIL, 2016). Em 2011, as micro e pequenas empresas representavam 27% do PIB brasileiro, enquanto que, nas atividades de serviços e de comércio, as empresas formalizadas representavam 98% e 99% do contingente, respectivamente. Na indústria, a participação das micro e pequenas empresas representava 22,5% do PIB, aproximando-se das médias empresas (SEBRAE, 2014).

As microcervejarias, que são caracterizadas por serem cervejarias de pequeno porte, produzindo quantidades menores e seguindo processos diferentes das grandes indústrias, estão em crescimento no país, podendo fazer a opção pelo Simples Nacional a partir de 2018 (BRASIL, 2016). Embora ainda produzam pouco menos de 1% de toda a produção nacional de cerveja, em 2018 o Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento (MAPA) indicou crescimento de 23% no registro de novas cervejarias, enquanto que a Associação Brasileira de Cerveja Artesanal (Abracerva) apontou o crescimento de 70 para 700 cervejarias num período de dez anos. Dados de 2018 apontam que 185 novas fábricas foram registradas naquele ano, já tendo superado o número de 600 cervejarias no país e mais de 7500 rótulos (SEBRAE, 2017).

Desde sua instituição, a Lei Complementar nº 123/2006 vem sofrendo alterações, como mudanças nos anexos (tabelas com alíquotas e faixas de faturamento, conforme ramo de atuação) e a inclusão de novas atividades antes não contempladas pelo regime especial de tributação. Todavia, após ser sancionada pelo Presidente da República em 2016, a Lei Complementar nº 155/2016 traz alterações significativas ao então regime do Simples Nacional, como ampliação do limite de faturamento, novas alíquotas, inclusão de novas atividades e até a permissão de investidores para incentivar atividades de inovação,

prometendo uma nova organização e simplificação da apuração do imposto devido pelos contribuintes (BRASIL, 2016).

Essas mudanças impactam diretamente no planejamento tributário dos contribuintes e optantes pelo Simples Nacional que, desde 2018, estão sujeitos às novas alíquotas propostas pela Lei Complementar nº 155/2016, além da possibilidade de usufruírem do regime com as novas inclusões de atividades. Com as alterações, o custo tributário das empresas deve ser revisto de forma estratégica, visando atingir a menor carga tributária possível, fato este que dá origem ao presente estudo, no qual é analisado o comparativo entre o Simples Nacional perante o Lucro Presumido para uma microcervejaria. A comparação com o Lucro Real não foi contemplada pois a empresa objeto deste estudo não dispunha de informações contábeis que permitissem o cálculo desse regime de apuração até a realização da pesquisa.

Dessa forma, surge o seguinte problema de pesquisa: qual a carga tributária menor ou mais vantajosa em um comparativo das tributações entre os regimes do Simples Nacional e do Lucro Presumido em uma microcervejaria?

Para a elucidação do problema apresentado, o objetivo geral deste estudo é avaliar, através de uma análise comparativa, os resultados das cargas tributárias obtidas entre Simples Nacional e Lucro Presumido para uma microcervejaria no exercício de 2020. Como objetivos específicos, a presente pesquisa visa apresentar e conceituar Planejamento Tributário, demonstrar e caracterizar na legislação o Simples Nacional e o Lucro Presumido e determinar, comparando o total de tributos incidentes nos dois cenários, qual o regime tributário mais vantajoso para a empresa objeto deste estudo.

A justificativa do tema se dá pelo fato de que, com as significativas alterações da Lei Complementar nº 155/2016, novas micro e pequenas empresas de diversos segmentos tornaram-se elegíveis a adotar o Simples Nacional como regime tributário, dentre elas as microcervejarias, o que pressupõe, além da facilitação e praticidade aos procedimentos contábeis e administrativos, uma carga tributária menor ao contribuinte. Assim, é necessário mensurar os impactos da nova legislação e avaliar as possíveis vantagens da alteração do método de tributação.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção são apresentados os conceitos e a fundamentação teórica que se faz necessária para o desenvolvimento do estudo, bem como para a compreensão e o entendimento da pesquisa, como as definições de Planejamento Tributário, Simples Nacional e outros termos usuais ao tema, além de comparações com outros estudos realizados e publicados nesta área.

2.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário é um mecanismo de aprofundamento e aperfeiçoamento das questões legislativas e societárias que as empresas buscam no intuito de reduzir sua carga tributária, de forma que se objetiva tornar sua atividade menos onerosa, visando uma maior competitividade frente a seus concorrentes. Representa um estudo de meios lícitos visando eliminar ou encurtar a carga tributária, postergar o seu pagamento e até mesmo diminuir custos relacionados a obrigações acessórias (GUIMARÃES, 2014).

Para Fabretti (2013), o planejamento tributário é feito de maneira preventiva, de forma que o estudo é realizado e as questões administrativas discutidas antes da ocorrência dos fatos que levam à incidência de tributos, sempre visando as possibilidades menos onerosas possíveis. Dessa forma, o planejamento surge como uma expectativa de melhoria futura dado o cenário existente das empresas, as quais devem analisar quais serão os resultados das ações

a serem tomadas, mantendo controle sobre seus efeitos e não deixando de procurar por novas oportunidades (GUIMARÃES, 2014).

A antecedência nos estudos acerca do planejamento tributário justifica-se tendo em vista que a legislação federal impõe como irrevogável para todo o ano-calendário a adoção pela forma de pagamento do imposto (BRASIL, 1996). A opção da tributação pelo Lucro Real ou Presumido é manifestada com o pagamento da guia relativa ao mês de Janeiro, quando do pagamento por estimativa, ou relativa ao 1º Trimestre, enquanto que a opção pelo Simples Nacional “[...] deve ser realizada no mês de janeiro, até o seu último dia útil, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do ano-calendário da opção” (BRASIL, 2006).

Ao realizar seus planejamentos tributários, as empresas devem, todavia, observar as particularidades da lei. Para Guerreiro (1998, p. 149), o intuito do planejamento é “[...] a adoção de um procedimento lícito e não defeso em lei que corresponda à alternativa legal que estiver ao seu alcance para realizar a operação pretendida, com a menor carga tributária possível.”. Andrade Filho (2007), por sua vez, dispõe o planejamento tributário, também tido como elisão fiscal, como sendo a escolha de situações fáticas ou jurídicas no intuito de reduzir os custos tributários, desde que aplicável aos termos da lei.

Para Alexandre (2010, p. 287-290), verifica-se a elisão “[...] em momento anterior àquele em que normalmente se verificaria o fato gerador. Trata-se de planejamento tributário, que encontra guarida no ordenamento jurídico, visto que ninguém pode ser obrigado a praticar negócio de maneira mais onerosa.”. Contrário à elisão, existe a evasão fiscal, tratada como sendo a forma ilícita. Para Sabbag (2013, p. 2022), “a evasão é a prática durante ou posterior a incidência tributária que se dá através de atos ilícitos como fraude, sonegação e simulação, tendo o objetivo de furar do pagamento de tributos.”.

Observa-se, assim, que um planejamento tributário bem idealizado pode ser bastante eficaz quanto aos resultados pretendidos pelas empresas, pois a redução do custo com tributos acaba refletindo diretamente no preço dos produtos que vão ao mercado, sendo este menor à medida em que a carga tributária também for enxugada (DOMINGUES, 2013). Assim, o planejamento tributário no contexto da indústria tem potencial de tornar-se um diferencial perante suas concorrentes tendo em vista a crescente competitividade no setor cervejeiro.

2.2 SIMPLES NACIONAL

Existem, no Brasil, diferentes formas de tributação que possuem como base para o cálculo e para o planejamento dos impostos variados aspectos e fatos contábeis, como o lucro, o faturamento e até mesmo as receitas financeiras. Dentre essas formas de tributação, incluem-se o Lucro Real, o Lucro Presumido, o Lucro Arbitrado e o Simples Nacional. No presente estudo, são analisados aspectos e importâncias relacionados ao Simples Nacional, o qual passou por recentes mudanças que impactam no planejamento tributário de seus optantes, bem como ao Lucro Presumido. A seguir, são apresentados os conceitos e definições aplicáveis ao regime simplificado.

O Simples Nacional (Sistema Integrado de Recolhimento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte) foi instituído em 2006 a partir da Lei Complementar nº 123. Em seu Art. 1º, a lei define regras gerais que estabelecem tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte como, por exemplo, a apuração e o recolhimento de impostos relativos aos três poderes em regime único de arrecadação e o cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias (BRASIL, 2006).

Até 2016, a Lei Complementar nº 123, com alterações produzidas pela Lei Complementar nº 139, de 2011, dispunha que microempresas e empresas de pequeno porte eram classificadas pelo seu faturamento de até R\$ 3.600.000,00. Conforme alterações trazidas

pela Lei Complementar nº 155, de 2016, as microempresas permaneceram como aquelas que auferiram até R\$ 360.000,00 no ano-calendário, enquanto que as empresas de pequeno porte tiveram seu limite de faturamento anual ampliado para R\$ 4.800.000,00.

Diante da classificação de microempresa e empresa de pequeno porte definida pela legislação, observa-se o uso do termo “receita bruta” para quantificar os valores limites a serem observados pelas empresas optantes pelo Simples. Ainda no Art. 3º, em seu §1º, a Lei Complementar nº 123 define que a receita bruta é “[...] o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.”. Verifica-se, assim, que, mesmo que a empresa tenha um grande número de deduções de receita, ela deve estar sempre atenta ao seu faturamento acumulado perante suas vendas e recebimentos brutos.

A receita bruta, como definida anteriormente, é considerada como sendo a base de cálculo do Simples Nacional (BRASIL, 2006). Sobre essa base de cálculo, ocorre a aplicação de alíquotas efetivas, as quais são calculadas a partir de alíquotas nominais dispostas nas tabelas dos Anexos I a V da Lei Complementar nº 123. Os anexos são segregados conforme grupos de atividades (comércio, indústria e prestação de serviços) e, a partir da determinação das alíquotas dispostas nos anexos, surge assim o montante de imposto devido mensalmente pelas empresas optantes do regime.

As microcervejarias, por atuarem na industrialização de bebidas, são enquadradas na forma do Anexo II, sendo tributadas nos conformes da tabela a seguir:

Tabela 1 – Anexo II do Simples Nacional

	Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)	Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	4,50%	-
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	7,80%	5.940,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	10,00%	13.860,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	11,20%	22.500,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	14,70%	85.500,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	30,00%	720.000,00

Fonte: Lei Complementar nº 155, Anexo II de (BRASIL, 2016).

Quanto aos tributos abrangidos pelo Simples, todos recolhidos mediante documento único de arrecadação, cada anexo possui sua relação de tributos e a respectiva partilha conforme faixa de tributação. Para o Anexo II, tem-se:

Tabela 2 – Partilha do Anexo II do Simples Nacional

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos						
	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	IPI	ICMS
1a Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
2a Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
3a Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
4a Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
5a Faixa	5,50%	3,50%	11,51%	2,49%	37,50%	7,50%	32,00%
6a Faixa	8,50%	7,50%	20,96%	4,54%	23,50%	35,00%	-

Fonte: Lei Complementar nº 155, Anexo II de (BRASIL, 2016).

Observa-se que não há atribuição de partilha do ICMS para a 6ª faixa do Anexo. Para os casos nos quais a receita bruta acumulada no ano-calendário supere o limite de R\$ 3.600.000,00, a empresa de pequeno porte fica impedida de recolher o ICMS pelo Simples

Nacional, ficando sujeita às normas gerais de incidência do ICMS na sua unidade da federação (BRASIL, 2018).

A Lei Complementar nº 123 ainda dispõe de uma série de vedações ao ingresso no Simples Nacional. São diversos os tipos de vedação, sem que exista uma lógica clara às classes de atividades as quais são impedidas de realizar a opção. Para Bittencourt (2015, p. 34), “As vedações ao SIMPLES por exercício de atividade econômica são tão variadas e heterogêneas que identificar um motivo comum para sua vedação não é tarefa evidente.”. O Art. 17º da referida lei destaca as situações nas quais há impedimento pela opção ao regime, mencionando em seu Inciso X, alínea C, as empresas que exerçam atividade de produção ou venda no atacado de bebidas alcoólicas, porém concedendo exceção às micro e pequenas cervejarias (BRASIL, 2006).

2.3 LUCRO PRESUMIDO

Neste regime de tributação, os impostos e contribuições sociais são recolhidos individualmente seguindo suas próprias regras, diferentemente do que acontece no Simples Nacional, em que há tratamento diferenciado e os tributos são recolhidos de forma unificada. Podem optar pelo Lucro Presumido as pessoas jurídicas com receita bruta anual de até R\$ 78.000.000,00, desde que a atividade da empresa já não esteja previamente obrigada ao Lucro Real. Sua apuração ocorre em períodos trimestrais encerrados nos meses de Março, Junho, Setembro e Dezembro (BRASIL, 2018).

No Lucro Presumido, como o próprio nome sugere, a base de cálculo do IRPJ (Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas) e da CSLL (Contribuição social sobre o lucro líquido) é determinada por percentuais de estimativa do lucro de acordo com a atividade praticada. A Lei nº 9.249 de 1995, em seu Art. 15º, prevê que a base de cálculo do IRPJ se dá pela aplicação do percentual de 8% sobre a receita bruta, enquanto que o Art. 20º, Inciso III, indica que a base de cálculo da CSLL é obtida através da aplicação do percentual de 12%.

Sobre as bases estimadas, aplica-se o percentual do imposto de 15% para o IRPJ (BRASIL, 1995), enquanto que para a CSLL o percentual sobre a base presumida é de 9% (BRASIL, 1988). Exclusivamente para o IRPJ, há ainda a previsão de um adicional sobre o excedente a R\$ 60.000,00 na base de cálculo trimestral:

Art. 3º [...]

§ 1º A parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento. (BRASIL, 1995)

Também de competência federal, conforme disposto no Art. 239 da Constituição e na Lei Complementar nº 70 de 1991, há o PIS (Programa de Integração Social) e a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), respectivamente. As empresas optantes pelo Lucro Presumido apuram PIS e COFINS pelo regime cumulativo, o que limita a apuração destas contribuições, vedando a tomada de créditos nas aquisições (BRASIL, 2003).

A Lei nº 13.097 de 2015 estabeleceu a incidência monofásica do PIS e COFINS na comercialização de bebidas frias, sendo este um sistema de tributação no qual o fabricante recolhe as contribuições em alíquotas majoradas e desonera o restante da cadeia. Seguindo as especificações da lei e levando em consideração a realidade da empresa objeto deste estudo, que trabalha somente com varejo ou consumidor final e que produz até 5 milhões de litros por ano, as alíquotas de PIS e COFINS são as seguintes:

Tabela 3 – Alíquotas de PIS e COFINS sob incidência monofásica

Bebida Fria	Condição	PIS	COFINS
Cervejas e chopes especiais classificados nos códigos 22.02.90.00 Ex 03 e 22.03 da TIPI (pessoa jurídica com volume total de produção até 5.000.000 de litros, no ano-calendário anterior).	Vendas a PJ varejista ou consumidor final	1,49%	6,83%

Fonte: Lei nº 13.097 (BRASIL, 2015)

O IPI, outro imposto de competência federal, incide sobre produtos industrializados. O processo de industrialização de um produto está caracterizado no Art 4º do Decreto nº 7.212 de 2010 como a “[...] operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo”. O art. 8º deste decreto define como estabelecimento industrial a empresa que execute qualquer das operações referidas no Art. 4º, o que enquadra a microcervejaria como contribuinte do IPI.

Conforme regulamentado pelo Decreto nº 8.442 de 2015, a alíquota do IPI nas saídas de cervejas e chopes especiais para o varejo e para consumidor final é de 3,6%. O Decreto nº 7.212 de 2010, em seu Art. 226º, permite ainda que o contribuinte do IPI se credite do imposto nas aquisições de matéria-prima para emprego na industrialização dos produtos tributados, desde que o vendedor não seja optante pelo Simples Nacional, o que atribui nova estratégia para a operação da indústria visando a redução deste imposto.

De competência estadual, conforme previsto no Art. 155, Inciso II, da Constituição Federal (BRASIL, 1988), há o ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação). No estado do Rio Grande do Sul, é regulamentado pelo Decreto nº 37.699 de 1997 que define a alíquota interna de 25% de ICMS na comercialização de bebidas, além do adicional de 2% nas operações internas com consumidor final o qual é destinado ao Fundo de Proteção e Amparo Social do Estado do Rio Grande do Sul (RIO GRANDE DO SUL, 1997).

O chope também está sujeito ao regime de substituição tributária do ICMS, conforme previsto no Apêndice II, Seção III, Item I, Número 17 do RICMS, com Margem de Valor Agregado de 140%. A substituição tributária, prevista na Constituição Federal em seu Art. 150º, § 7º, consiste no recolhimento do imposto que seria devido nas operações subsequentes entre atacado, varejo e consumidor final, porém antes mesmo da ocorrência dos fatos geradores, cabendo à indústria a antecipação do ICMS ao governo.

Há ainda o recolhimento da Contribuição Previdenciária Patronal (CPP), prevista no Art. 22º da Lei nº 8.212/1991. Sua alíquota é de 20% e incide sobre a remuneração paga a empregados e contribuintes individuais. É acrescida pelo RAT (Risco Ambiental do Trabalho) de 3%, índice que é multiplicado pelo FAP (Fator Acidentário de Prevenção) de 1,00, conforme informado pela empresa, e das contribuições a terceiros sob alíquota de 5,8%, ambos previstos na IN nº 971/2009, totalizando 28,8% de incidência sobre a folha de pagamentos das microcervejarias.

A Tabela 4 apresenta um resumo dos tributos federais incidentes:

Tabela 4 – Tributos incidentes no Lucro Presumido

Tributo	Incide Sobre	Base de Cálculo	Alíquota
IRPJ	Receita do Trimestre	8%	15%
CSLL	Receita do Trimestre	12%	9%
PIS	Receita do Mês	100%	1,49%
COFINS	Receita do Mês	100%	6,83%
IPI	Receita do Mês	100%	3,6%
CPP	Folha de Salários	Rendimento Bruto	28,8%

Fonte: Adaptação do autor a partir de Brasil (1988, 1991, 1995, 2009, 2015).

Verifica-se, assim, como a apuração fora do regime simplificado exige do profissional responsável pela gestão tributária uma visão analítica e um estudo aprofundado e constante da legislação. A seguir, a seção de estudos relacionados apresenta diferentes abordagens a respeito do tema central deste estudo, que é o planejamento tributário.

2.4 ESTUDOS RELACIONADOS

Objetivando a ampliação do conhecimento para o desenvolvimento deste estudo, apresentam-se algumas pesquisas na área de planejamento tributário e também destinadas ao ramo das cervejarias.

A pesquisa de Gazola (2012) teve como objetivo a busca pela melhor ou menor carga tributária dentre os regimes do Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional para três empresas de diferentes setores e formas de atuação. Por meio de um comparativo da carga tributária de cada regime em cada empresa, verificaram-se resultados distintos nos três cenários apresentados, concluindo-se que o planejamento tributário é uma ferramenta a ser aplicada de forma individual de acordo com a realidade de cada organização.

Por sua vez, Pinheiro, Silva e Oliveira (2016) propuseram-se a demonstrar os benefícios proporcionados pela tributação no Simples Nacional para o segmento das microcervejarias. Por meio de pesquisas nos órgãos reguladores e entrevistas com empresários do ramo cervejeiro, seus resultados indicaram que o regime simplificado, além da carga tributária inferior, também possibilita o crescimento, as oportunidades de mercado e a geração de empregos, proporcionando expansão no setor onde estão inseridos.

Já o estudo de Gonçalves e Antônio (2019) buscou identificar a carga tributária menos onerosa dentre Simples Nacional e Lucro Presumido para uma indústria fabricante de cervejas e chopes. Por meio de um comparativo acerca da tributação nos dois métodos de apuração, os resultados obtidos apresentaram uma maior vantagem para o Simples Nacional, indicando como o regime simplificado pode resultar em benefícios para a organização do ponto de vista financeiro.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Referente à abordagem do problema, esta pesquisa é classificada como quantitativa na medida em que foram avaliados os regimes tributários e suas respectivas cargas onerosas à microcervejaria, realizando análise por meio de cálculos relacionados ao faturamento e às particularidades dos tributos aplicáveis. Conforme Richardson (1999, p. 79), a pesquisa “caracteriza-se pelo emprego de quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas”.

Quanto aos objetivos da pesquisa, caracteriza-se como descritiva pois procura esclarecer, por meio de dados financeiros e aplicação da legislação vigente, qual regime tributário irá proporcionar carga tributária mais benéfica. Sobre os procedimentos técnicos utilizados, este estudo classifica-se como pesquisa documental. Para Gil (2008, p. 45), este modelo de pesquisa faz uso de materiais que não receberam um tratamento mais aprofundado ou que podem ser reavaliados de acordo com a finalidade da pesquisa.

A indústria aqui analisada é de pequeno porte e iniciou suas atividades há pouco mais de um ano antes da realização deste estudo, estando em fase de adaptação ao mercado e buscando a melhor alternativa de tributação para impulsionar seu desempenho operacional e financeiro. Possui em seu portfólio opções de chope artesanal, todas produzidas por seu sócio e um empregado em sua sede localizada em Porto Alegre/RS.

Para os cálculos apresentados neste estudo, foram fornecidas a relação de faturamento para o exercício de 2020, a composição da folha de pagamentos e estimativas do total de

insumos adquiridos no período e do perfil dos adquirentes. Também foram solicitadas as demonstrações contábeis de 2020, todavia a empresa não detinha essas informações finalizadas quando da realização da pesquisa, o que inviabilizou a inclusão do comparativo com o Lucro Real. A coleta das informações foi realizada mediante o consentimento do responsável legal pela empresa, o qual foi esclarecido acerca do sigilo que é mantido em relação aos seus dados, tanto pessoais quanto da pessoa jurídica. Dessa forma, a empresa aqui apresentada será denominada como Cervejaria Alfa.

Os dados foram analisados visando comparar a tributação no Simples Nacional e no Lucro Presumido no ano de 2020, possibilitando a escolha mais benéfica para o ano seguinte. Como foi apresentada a relação de faturamento para um exercício, a receita bruta dos 12 meses anteriores foi projetada pela média visando o cálculo do Simples Nacional. Diante da falta de informações mais detalhadas sobre a destinação das vendas, a pesquisa limitou-se a comparar os débitos dos tributos federais e do ICMS, sem entrar no mérito do ICMS-ST já que o seu cálculo varia de estado para estado.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção são apresentados os dados coletados com a Cervejaria Alfa bem como são calculados e evidenciados os tributos pertinentes ao Simples Nacional e ao Lucro Presumido. Após os cálculos para os dois regimes, será realizado um comparativo analítico das cargas tributárias que servirá de base para as considerações acerca do método de tributação mais vantajoso para a microcervejaria.

4.1 SIMPLES NACIONAL

Na tabela 5, foram expostos os faturamentos mensais da Cervejaria Alfa no exercício de 2020 bem como foi calculada a Receita Bruta Acumulada Proporcionalizada nos conformes da Lei Complementar nº 123/2006. Este é um critério utilizado nos doze primeiros meses de atividade da empresa para enquadramento na tabela do anexo correspondente no Simples Nacional, sendo a receita do primeiro mês multiplicada por 12 e a dos demais meses, utilizando a média aritmética da receita bruta dos meses anteriores, também multiplicada por 12.

Tabela 5 – Faturamento mensal de 2020, Receita Bruta Acumulada Proporcionalizada e Alíquota Real

Meses	Faturamento (R\$)	RBT12p (R\$)	Alíquota Real
Janeiro	198.990,47	2.387.885,64	11,12%
Fevereiro	127.925,88	2.387.885,64	11,12%
Março	73.154,96	1.961.498,10	10,34%
Abril	39.897,88	1.600.285,24	9,79%
Mai	17.832,23	1.319.907,57	9,50%
Junho	13.316,19	1.098.723,41	9,15%
Julho	61.893,56	942.235,22	8,81%
Agosto	259.514,79	913.733,43	8,74%
Setembro	331.515,98	1.188.788,94	9,31%
Outubro	313.846,56	1.498.722,59	9,70%
Novembro	465.183,91	1.725.466,20	9,74%
Dezembro	519.223,95	2.076.078,99	10,58%
Total:	2.422.296,36		

Fonte: Dados da pesquisa, 2021.

Com o cálculo da Receita Bruta Acumulada Proporcionalizada, cada um dos doze faturamentos acumulados obtidos foi enquadrado no Anexo II da Lei Complementar nº 155/2016 (vide Tabela 1 deste estudo, para a obtenção da alíquota real de tributação). A legislação indica a utilização da seguinte fórmula para o cálculo da alíquota real (BRASIL, 2006):

$$\text{Alíquota Real} = ((\text{RBT12} \times \text{Alíquota Nominal}) - \text{Valor a Deduzir}) / \text{RBT12}$$

Com base nas alíquotas reais apresentadas na Tabela 5 e nos percentuais de repartição dos tributos do Anexo II (vide Tabela 2 deste estudo), apresentam-se os seguintes valores de Simples Nacional para a Cervejaria Alfa no exercício de 2020:

Tabela 6 – Demonstrativo dos tributos da Cervejaria Alfa no Simples Nacional (valores em R\$)

Meses	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS	CPP	IPI	ICMS	Total
Janeiro	1.216,96	774,43	2.546,77	550,95	8.297,47	1.659,49	7.080,51	22.126,60
Fevereiro	782,35	497,86	1.637,25	354,19	5.334,23	1.066,85	4.551,88	14.224,62
Março	416,08	264,78	870,73	188,37	2.836,88	567,38	2.420,81	7.565,02
Abril	214,92	136,77	449,76	97,30	1.465,35	293,07	1.250,43	3.907,60
Mai	93,13	59,26	194,89	42,16	634,96	126,99	541,83	1.693,23
Junho	67,03	42,66	140,27	30,35	457,02	91,40	389,99	1.218,72
Julho	299,98	190,89	627,77	135,81	2.045,29	409,06	1.745,31	5.454,10
Agosto	1.247,14	793,64	2.609,93	564,61	8.503,24	1.700,65	7.256,10	22.675,30
Setembro	1.697,04	1.079,93	3.551,44	768,30	11.570,72	2.314,14	9.873,68	30.855,24
Outubro	1.674,15	1.065,37	3.503,54	757,93	11.414,66	2.282,93	9.740,51	30.439,10
Novembro	2.493,22	1.586,60	5.217,64	1.128,75	16.999,25	3.399,85	14.506,02	45.331,32
Dezembro	3.021,84	1.922,99	6.323,88	1.368,07	20.603,44	4.120,69	17.581,60	54.942,51
Total:	13.223,84	8.415,17	27.673,88	5.986,79	90.162,51	18.032,50	76.938,68	240.433,37

Fonte: Dados da pesquisa, 2021.

A CPP e o ICMS apresentaram-se como os tributos mais onerosos na sistemática do Simples Nacional (69,5% da carga anual): a CPP incidiu em 3,72% sobre a receita bruta, enquanto que o ICMS incidiu em 3,18%. A CPP é um tributo cobrado sobre a folha de pagamento para empresas não optantes pelo Simples e que pode ser crucial na decisão pelo regime de apuração a ser aderido, ressaltando a importância de um planejamento tributário. Os demais impostos mostraram-se menos expressivos na perspectiva anual, sendo a COFINS, o IPI e o IRPJ os mais representativos, somando juntos 24,5% da carga.

4.2 LUCRO PRESUMIDO

No método de apuração pelo Lucro Presumido, cada tributo incidente sobre a receita bruta possui sua alíquota e periodicidade especificada pela legislação. PIS, COFINS e IPI incidem sobre a receita do mês sob as alíquotas de 1,49%, 6,83% e 3,6%, respectivamente. O ICMS e o IPI possuem desconto de créditos pela aquisição de matéria-prima, neste caso representados pelos cereais, malte e lúpulo. Para o IPI, segundo a tabela TIPI, a alíquota é de 5%, já para o ICMS ela varia conforme a alíquota constante em nota fiscal, geralmente 12% nas operações interestaduais. O IRPJ e a CSLL são apurados trimestralmente com a aplicação do percentual de presunção do lucro de 32% sobre o montante de faturamento do período, obtendo a base de cálculo na qual posteriormente são aplicadas as alíquotas 15% e 9%, respectivamente. Para o IRPJ, ainda há a possibilidade do cálculo do adicional de 10% sobre a base de cálculo excedente. Por fim, tem-se o cálculo da CPP que incide sobre o custo mensal da folha de pagamentos.

A Tabela 7 expõe a carga tributária incidente na apuração pelo Lucro Presumido:

Tabela 7 – Demonstrativo dos tributos da Cervejaria Alfa no Lucro Presumido (valores em R\$)

Meses	IRPJ	CSLL	PIS	COFINS	IPI	ICMS	Total
Janeiro	-	-	2.964,96	13.591,05	3.333,09	34.286,06	54.175,16
Fevereiro	-	-	1.906,10	8.737,34	2.110,78	21.964,87	34.719,08
Março	4.800,86	4.320,77	1.090,01	4.996,48	1.243,63	12.648,49	29.100,25
Abril	-	-	594,48	2.725,03	698,21	6.946,22	10.963,94
Mai	-	-	265,70	1.217,94	307,61	3.093,89	4.885,14
Junho	852,56	767,30	198,41	909,50	233,03	2.318,35	5.279,14
Julho	-	-	922,21	4.227,33	1.067,66	10.738,53	16.955,74
Agosto	-	-	3.866,77	17.724,86	4.281,99	44.558,69	70.432,31
Setembro	7.835,09	7.051,58	4.939,59	22.642,54	5.470,01	56.921,29	104.860,11
Outubro	-	-	4.676,31	21.435,72	5.335,39	54.264,07	85.711,50
Novembro	-	-	6.931,24	31.772,06	7.675,53	79.872,08	126.250,91
Dezembro	19.965,09	14.021,15	7.736,44	35.463,00	8.567,20	89.150,75	174.903,62
Total:	33.453,59	26.160,80	36.092,22	165.442,84	40.324,15	416.763,30	718.236,90

Fonte: Dados da pesquisa, 2021.

Os valores apresentados para o IPI e para o ICMS já consideram a soma de débitos e créditos. No IPI, enquanto os débitos foram calculados sobre a receita do mês sob a alíquota de 3,6%, os créditos foram calculados sobre o montante de insumos adquiridos em cada mês sob a alíquota de 5%, conforme a TIPI (BRASIL, 2016).

A Tabela 8 demonstra a apuração do IPI:

Tabela 8 – Demonstrativo da apuração do IPI no Lucro Presumido (valores em R\$)

Meses	Faturamento	Débito (A)	Insumos	Créditos (B)	Total (A - B)
Janeiro	198.990,47	7.163,66	76.611,33	3.830,57	3.333,09
Fevereiro	127.925,88	4.605,33	49.891,09	2.494,55	2.110,78
Março	73.154,96	2.633,58	27.798,88	1.389,94	1.243,63
Abril	39.897,88	1.436,32	14.762,22	738,11	698,21
Mai	17.832,23	641,96	6.687,09	334,35	307,61
Junho	13.316,19	479,38	4.926,99	246,35	233,03
Julho	61.893,56	2.228,17	23.210,09	1.160,50	1.067,66
Agosto	259.514,79	9.342,53	101.210,77	5.060,54	4.281,99
Setembro	331.515,98	11.934,58	129.291,23	6.464,56	5.470,01
Outubro	313.846,56	11.298,48	119.261,69	5.963,08	5.335,39
Novembro	465.183,91	16.746,62	181.421,72	9.071,09	7.675,53
Dezembro	519.223,95	18.692,06	202.497,34	10.124,87	8.567,20
Total:	2.422.296,36	87.202,67	937.570,44	46.878,52	40.324,15

Fonte: Dados da pesquisa, 2021.

Já no ICMS, os débitos foram calculados conforme o perfil do adquirente: nas vendas internas, 27% para consumidor final (já com o acréscimo de 2% destinado ao Ampara/RS) e 25% para os demais compradores, enquanto que nas vendas interestaduais a alíquota foi de 12%. Os créditos, por sua vez, foram calculados pela aquisição de insumos sob a alíquota interestadual de 12%. A microcervejaria ainda poderia se creditar do ICMS sobre a energia elétrica utilizada e os ativos imobilizados adquiridos, dados os quais estariam contemplados nas demonstrações contábeis que não foram finalizadas até o desenvolvimento deste estudo.

A tabela 9 demonstra a apuração do ICMS próprio:

Tabela 9 – Demonstrativo da apuração do ICMS no Lucro Presumido (valores em R\$)

Meses	Faturamento	RS Cons. Final (A)	RS Varejo (B)	Interestadual (C)	Insumos	Créditos (D)	Total (A+B+C-D)
Janeiro	198.990,47	2.686,37	34.823,33	5.969,71	76.611,33	9.193,36	34.286,06
Fevereiro	127.925,88	1.727,00	22.387,03	3.837,78	49.891,09	5.986,93	21.964,87
Março	73.154,96	987,59	12.802,12	2.194,65	27.798,88	3.335,87	12.648,49
Abril	39.897,88	538,62	6.982,13	1.196,94	14.762,22	1.771,47	6.946,22
Mai	17.832,23	240,74	3.120,64	534,97	6.687,09	802,45	3.093,89
Junho	13.316,19	179,77	2.330,33	399,49	4.926,99	591,24	2.318,35
Julho	61.893,56	835,56	10.831,37	1.856,81	23.210,09	2.785,21	10.738,53
Agosto	259.514,79	3.503,45	45.415,09	7.785,44	101.210,77	12.145,29	44.558,69
Setembro	331.515,98	4.475,47	58.015,30	9.945,48	129.291,23	15.514,95	56.921,29
Outubro	313.846,56	4.236,93	54.923,15	9.415,40	119.261,69	14.311,40	54.264,07
Novembro	465.183,91	6.279,98	81.407,18	13.955,52	181.421,72	21.770,61	79.872,08
Dezembro	519.223,95	7.009,52	90.864,19	15.576,72	202.497,34	24.299,68	89.150,75
Total:	2.422.296,36	32.701,00	423.901,86	72.668,89	937.570,44	112.508,45	416.763,30

Fonte: Dados da pesquisa, 2021.

Diante dos cálculos para a Cervejaria Alfa no Lucro Presumido, observa-se como o ICMS detém um peso relevante na carga tributária anual, representando 58% dos tributos apurados e onerando a receita bruta em 17,2%. Por sua vez, as alíquotas majoradas de PIS e COFINS na tributação monofásica também produziram forte impacto na carga tributária, juntas as contribuições incidiram sob a alíquota de 8,32% na receita bruta, o que significou 28% dos tributos totais apurados. O IPI, o IRPJ e a CSLL, embora menos expressivos no montante de tributos calculados, também apresentaram-se mais expressivos que no regime simplificado. Ressalta-se que somente no 4º trimestre houve recolhimento do adicional de 10% do IRPJ.

Na Tabela 10, são demonstrados o custo da folha de pagamentos por mês e o total de encargos trabalhistas incidentes em cada período.

Tabela 10 – Demonstrativo da CPP incidente sobre a folha (valores em R\$)

Meses	Folha de Pagamento	CPP	Meses	Folha de Pagamento	CPP
Janeiro	11.101,39	2.361,20	Julho	11.101,39	2.361,20
Fevereiro	11.101,39	2.361,20	Agosto	11.101,39	2.361,20
Março	11.101,39	2.361,20	Setembro	11.101,39	2.361,20
Abril	11.101,39	2.361,20	Outubro	11.101,39	2.361,20
Mai	11.101,39	2.361,20	Novembro	11.101,39	2.361,20
Junho	11.101,39	2.361,20	Dezembro	12.702,78	2.822,40
Totais:	Folha de Pagamento:	134.818,07	CPP:	28.795,60	

Fonte: Dados da pesquisa, 2021.

Com uma folha de pagamentos não tão expressiva, a Cervejaria Alfa apresentou aproximadamente R\$ 30 mil de custos adicionais com a CPP no exercício de 2020. Esse custo representa somente um terço do custo da CPP no Simples Nacional, onde o tributo incide diretamente sobre o faturamento, indicando como a gestão de tributos tem grande importância no planejamento estratégico e financeiro de uma microcervejaria, tendo em vista a volatilidade dos tributos dentre cada regime de apuração.

4.3 COMPARAÇÃO E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Após os cálculos das tributações incidentes no Simples Nacional e no Lucro Presumido, a Tabela 11 apresenta o comparativo da carga tributária anual obtida em relação aos dois regimes:

Tabela 11 – Demonstrativo da tributação anual entre Simples Nacional e Lucro Presumido (valores em R\$)

Meses	Simples Nacional	Lucro Presumido
Janeiro	22.126,60	56.536,36
Fevereiro	14.224,62	37.080,28
Março	7.565,02	31.461,45
Abril	3.907,60	13.325,14
Mai	1.693,23	7.246,34
Junho	1.218,72	7.640,34
Julho	5.454,10	19.316,94
Agosto	22.675,30	72.793,51
Setembro	30.855,24	107.221,31
Outubro	30.439,10	88.072,70
Novembro	45.331,32	128.612,11
Dezembro	54.942,51	177.726,02
Total:	240.433,37	747.032,50

Fonte: Dados da pesquisa, 2021.

A consolidação dos resultados evidencia como o Lucro Presumido é um regime mais oneroso e conseqüentemente menos vantajoso para a microcervejaria aqui estudada. Enquanto que no Simples Nacional a tributação média anual foi de 9,93% em relação ao faturamento, no Lucro Presumido o custo com tributos representou 30,84% das receitas obtidas, mais do que o triplo, uma diferença de 210%. Com exceção da CPP, que incide sobre bases diferentes nos dois regimes e resultou em um custo menor no Lucro Presumido, todos os demais tributos apresentaram expressiva diferença, principalmente o ICMS, ressaltando uma tributação mais vantajosa no regime simplificado. Levando em consideração os custos com matéria prima, as despesas administrativas e financeiras e a complexidade operacional que o regime não simplificado impõe às empresas, o que resulta inclusive no encarecimento dos serviços prestados pelo profissional contábil, a possibilidade de adesão ao Simples Nacional torna-se uma grande oportunidade para ganhos financeiros na operação da microcervejaria.

Diante dos resultados obtidos para os dois regimes de apuração e a respectiva comparação da carga tributária incidente entre eles, esta seção também tem a finalidade de relacionar alguns estudos com enfoque similar, visando a melhor compreensão da análise aqui apresentada. O estudo de Pinheiro, Silva e Oliveira (2016) verificou a redução da carga tributária que o Simples Nacional possibilita às micro e pequenas empresas, o que também foi evidenciado no presente estudo, tendo em vista que o Simples onerou a receita bruta anual em menos da metade em relação ao Lucro Presumido. Ao salientar o crescimento empresarial que as microcervejarias podem usufruir ao optar pelo regime simplificado, observou como a redução do custo com tributos pode estimular empreendedores e auxiliar na geração de empregos, o que se comprova uma vez que o Simples Nacional não sobrecarrega o custo de pessoal com impostos e contribuições adicionais incidentes sobre a folha como acontece no Lucro Presumido.

Por sua vez, a pesquisa de Gonçalves e Antônio (2019) apresentou resultados finais convergentes com os evidenciados no presente estudo, obtendo que a tributação pelo Lucro Presumido foi o dobro mais onerosa que a tributação pelo Simples Nacional. Todavia, o método de apuração utilizado para PIS, COFINS e IPI no Lucro Presumido levou em

consideração a quantidade de litros comercializados em cada mês de atividade, possibilidade permitida pela legislação nas situações em que esse método tenha custo final superior à tributação monofásica. Observa-se, assim, como a tributação varia de empresa para empresa conforme sua realidade econômica, mesmo que sejam empresas do mesmo segmento, o que vai de encontro às considerações de Gazola (2012), o qual afirmou que cada companhia deve possuir um planejamento tributário adequado a sua atuação.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve por objetivo a avaliação dos resultados das cargas tributárias incidentes entre Simples Nacional e Lucro Presumido para uma microcervejaria, o que foi realizado através de uma análise comparativa do montante de tributos apurados dentro de um ano-calendário para ambos os regimes. Para alcançar o objetivo proposto, foram revisados os conceitos de planejamento tributário bem como a legislação tributária vigente aplicável a cada regime de apuração, de forma que foram simulados os cálculos de cada método resultando naquele menos oneroso para a cervejaria objeto desta pesquisa.

Diante dos dados coletados e da aplicação dos métodos referentes a cada regime, verificou-se que o custo da tributação no Simples Nacional é menos oneroso em relação a tributação pelo Lucro Presumido. No regime simplificado, a carga tributária incidente teve média anual de 9,93% sobre a receita bruta, enquanto que no Lucro Presumido o percentual médio de incidência dos tributos foi de 30,84%, uma diferença de 210% entre os dois regimes, o que evidencia o Simples Nacional como o método de apuração mais vantajoso na comparação apresentada.

Dentre os tributos abrangidos na comparação, foi observada no ICMS a diferença mais expressiva entre ambos os regimes. No Simples Nacional, com representatividade de 32% sobre a carga total, o ICMS incidiu em apenas 3,17% sobre a receita bruta anual. Já no Lucro Presumido, com alíquotas de tributação distintas conforme a classificação e a localização do destinatário, além da possibilidade de usufruir de créditos presumidos, foi calculada uma incidência de 17,2% sobre a receita bruta anual. Este índice ainda poderia ser reduzido, considerando possíveis créditos sobre energia elétrica e ativo imobilizado, porém sem alterar o fato de que sua apuração fora do Simples Nacional é consideravelmente mais onerosa.

Destacou-se também a sistemática de apuração da CPP. No Simples Nacional, ela incide sobre a receita mensal, sendo o tributo mais oneroso do regime representando 37,5% do montante recolhido em guia única. Já no Lucro Presumido, a CPP incide sobre a folha de pagamentos, desonerando a tributação sobre a receita, porém assumindo um peso nas despesas com pessoal. A tributação no Lucro Presumido exige ainda que a apuração do PIS e da COFINS seja feita pelo regime cumulativo, não permitindo a apuração de créditos, o que torna o regime mais oneroso em decorrência das alíquotas majoradas de ambas as contribuições na sistemática monofásica. A apuração do IPI, por sua vez, permite o aproveitamento de créditos na aquisição de insumos, o que reduz o débito do imposto, mas ainda o mantém expressivo em relação a quantia apurada no Simples Nacional.

Dessa forma, tendo em vista as limitações da pesquisa e a complexidade da tributação do setor industrial cervejeiro, sugere-se, para estudos futuros, a realização de uma análise mais aprofundada, abrangendo informações detalhadas sobre a operação da cervejaria, visando resultados mais robustos nos tributos incidentes sobre a receita. Recomenda-se, também, ampliar a área de enfoque da pesquisa de forma que as demonstrações contábeis sejam obtidas e a apuração pelo Lucro Real possa ser contemplada no desenvolvimento do planejamento tributário.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 4. ed. São Paulo: Método, 2010.

ALMEIDA, Maria Lúcia Pacheco de. **Como elaborar monografias**. 4. ed. Belém: Cejup, 1996.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas**. São Paulo: Atlas, 2007.

BITTENCOURT, Bruno Chaves. **Princípios da liberdade econômica e da igualdade face à tributação**: limites constitucionais às discriminações tributárias. 2015. 173 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre. 2015.

BRASIL. **Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010**. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm. Acesso em 05 abr. 2021.

_____. **Decreto nº 8.442, de 29 de abril de 2015**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/decreto/d8442.htm. Acesso em 27 abr. 2021.

_____. **Decreto nº 8.950, de 29 de dezembro de 2016**. Aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/d8950.htm. Acesso em 05 abr. 2021.

_____. **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. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm. Acesso em 05 abr. 2021.

_____. **Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009**. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15937>. Acesso em 12 abr. 2021.

_____. **Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991** Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp70.htm. Acesso em 05 abr. 2021.

_____. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm. Acesso em: 03 abr. 2021.

_____. **Lei Complementar nº139, de 10 de novembro de 2011**. Altera dispositivos da Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006, e dá outras providências Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp139.htm. Acesso em: 21 abr. 2021.

_____. **Lei Complementar nº155, de 27 de outubro de 2016**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp155.htm. Acesso em: 21 abr. 2021.

_____. **Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988.** Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm. Acesso em 05 abr. 2021.

_____. **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. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm. Acesso em 12 abr. 2021.

_____. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.** Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm. Acesso em 05 abr. 2021.

_____. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430compilada.htm. Acesso em 03 abr. 2021.

_____. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.** Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833compilado.htm. Acesso em 29 abr. 2021.

_____. **Lei nº 13.097, de 19 de janeiro de 2015.** Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113097.htm. Acesso em 10 abr. 2021.

_____. **Resolução CGSN nº 140, de 22 de maio de 2018.** Dispõe sobre o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional). Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=92278&visao=compilado>. Acesso em 03 abr. 2021.

DOMINGUES, Gabriela. A importância do planejamento tributário nas pequenas empresas não optantes pelo Simples Nacional. **Revista Científica Semana Acadêmica**. Fortaleza, ano MMXIII, Nº. 000044, 18/11/2013. Disponível em: <http://semanaacademica.org.br/artigo/importancia-do-planejamento-tributario-nas-pequenas-empresas-nao-optantes-pelo-simples>. Acessado em: 21 abr. 2021.

FABRETTI, Cláudio C. **Contabilidade Tributária**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

GAZOLA, Miguel. **Contabilidade Tributária: Análise dos reflexos decisórios da escolha da empresa de pequeno e médio porte pelo regime de tributação: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional**. 2012. 115 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis e Atuariais) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), São Paulo, 2012.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

_____. **Estudo de caso: fundamentação científica, subsídios para coleta e análise de dados e como redigir o relatório**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GONÇALVES, R. F. P.; ANTÔNIO, M. O. M. Análise tributária em uma indústria de cervejas e chopes em Nova Mutum/MT. RCA - **Revista Científica da AJES**, Juína/MT, v. 8, n. 16, p. 66–80, Jan/Jun. 2019.

GUERREIRO, Rutnéa Navarro. **Planejamento tributário: os limites da licitude e ilicitude**. São Paulo: Dialética, 1998.

GUIMARÃES, Rodrigo Pereira. **O Planejamento Tributário na Estruturação das Políticas de Compra e Venda das Empresas**. Conteúdo Jurídico, março. 2014. Disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,o-planejamento-tributario-na-estruturacao-daspoliticadas-compra-e-venda-das-empresas,47527.html>. Acesso em: 21 abr. 2021.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PINHEIRO, R. G.; SILVA, C. B. L.; OLIVEIRA, R. P. O Simples Nacional como forma de crescimento empresarial no segmento de microcervejarias. RIC – **Revista de Informação Contábil**, ISSN 1982-3967, v. 10, n. 4, p. 32-45, Out/Dez. 2016.

RIBEIRO, Flávio Pereira. **Inteligência fiscal na controladoria: uma contribuição do uso dos procedimentos de inteligência competitiva como ferramenta de produção e análise de informações fiscais para a controladoria**. São Paulo: LCTE, 2005.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RIO GRANDE DO SUL. Secretaria da Fazenda. **Decreto nº 37.699, de 26 de agosto de 1997**. Disponível em <http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362&inpCodDispositivo=&inpDsKeywords=>. Acesso em 07 abr. 2021.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SEBRAE. **Participação das Micro e Pequenas Empresas na Economia Brasileira**. Brasil, 2014. Disponível em: <https://m.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Estudos%20e%20Pesquisas/Participacao%20das%20micro%20e%20pequenas%20empresas.pdf>. Acesso em 21 abr. 2021.

_____. **Ideias de Negócio: Como Montar Uma Cervejaria**. Brasil, 2017. Disponível em: <https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ideias/como-montar-uma-microcervejaria,8f387a51b9105410VgnVCM1000003b74010aRCRD>. Acesso em 21 abr. 2021.