

UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE GRADUAÇÃO
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

JOANA DILLY

NOVO SIMPLES NACIONAL:
Reflexos da Lei Complementar nº 155 de 2016 para as Empresas de
Representação Comercial Sujeitas ao Fator R. Estudo de Casos.

São Leopoldo
2018

JOANA DILLY

NOVO SIMPLES NACIONAL:

**Reflexos da Lei Complementar nº 155 de 2016 para as Empresas de
Representação Comercial Sujeitas ao Fator R. Estudo de Casos.**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharel em
Ciências Contábeis, pelo Curso de
Ciências Contábeis da Universidade do
Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS.

Orientador: Prof. Ms. Jonas Ismael da Silva

São Leopoldo

2018

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pela vida e por me dar forças para seguir o meu caminho.

Ao meu professor e orientador Ms. Jonas Ismael da Silva, pela sua dedicação e paciência, pelos seus ensinamentos e pela clareza com que conduziu todas as minhas orientações, me proporcionando tranquilidade na realização e concretização deste trabalho.

Aos meus colegas de trabalho e diretores, por ter me apoiado e me auxiliado na obtenção das informações necessárias das empresas, objeto deste estudo.

Aos empresários, responsáveis pelas empresas, unidades de análise deste trabalho, pela confiança e pela gentileza na qual me concederam a autorização para a obtenção e uso das informações.

A minha família, pelo apoio sempre recebido na busca pelos meus sonhos e pela compreensão por todas as vezes que estive ausente.

E aos meus colegas e amigos, pela troca de experiências vividas e pelo incentivo recebido para a conclusão deste trabalho.

A todos. Muito obrigado!

“Nunca tenha certeza de nada, porque a sabedoria começa com a dúvida”.
(FREUD, 2018).

RESUMO

Este trabalho teve por objetivo verificar os reflexos das alterações trazidas pela Lei Complementar nº 155 de 2016 por meio de estudo de casos de empresas de representação comercial, cujas atividades estão sujeitas ao Fator R a partir de 2018. No referencial teórico abordou-se sobre a Contabilidade Tributária, o planejamento tributário, e os regimes tributários do Lucro Presumido e do Simples Nacional. Na Metodologia utilizou-se o método indutivo, classificando a pesquisa quanto à natureza como aplicada, quanto aos objetivos como exploratória e descritiva, quanto aos procedimentos técnicos como documental e estudo de caso e quanto à abordagem do problema como quantitativa. Na coleta de dados, realizou-se o levantamento dos valores das receitas e dos gastos com folha de pagamento, incluído encargos das unidades de análise, o tratamento dos dados consistiu nas apurações dos tributos de 2017 e 2018 com base no Lucro Presumido e no Simples Nacional, e na análise dos dados realizou-se as comparações das cargas tributárias entre os dois regimes de tributação. Nos resultados verificou-se que no ano de 2017 a opção pelo Lucro Presumido foi mais vantajosa para ambas as empresas objeto deste estudo, mas para o ano de 2018, a partir das novas alterações do Simples Nacional as empresas apresentaram uma economia tributária de 62,93% no caso da Empresa Cometa e de 19,35% na Empresa Estrela no Simples Nacional em relação aos valores apurados pelo Lucro Presumido. Concluiu-se que, a partir das alterações trazidas pela Lei Complementar nº 155 de 2016, no caso das empresas de representação comercial analisadas, a opção pelo regime tributário do Simples Nacional em 2018 proporcionará redução das cargas tributárias em ambas as empresas, mesmo que no caso da Empresa Estrela, para apuração dos tributos aplicou-se as alíquotas compreendidas no Anexo V da nova lei, enquanto que para a Empresa Cometa a tributação ocorreu no Anexo III, a alíquotas menores, proporcionando maior redução das cargas tributárias.

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

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Comparativo das Cargas Tributárias da Empresa Cometa.....	77
Gráfico 2 – Comparativo das Cargas Tributárias da Empresa Estrela	77
Gráfico 3 – Comparativo das Cargas Tributárias da Empresa Cometa.....	78
Gráfico 4 – Comparativo das Cargas Tributárias da Empresa Estrela	79

LISTA DE QUADROS

Quadro 1– Pesquisas realizadas sobre o tema.....	44
--	----

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Alíquotas no Anexo VI do Simples Nacional	39
Tabela 2 – Partilha dos Tributos no Anexo VI do Simples Nacional.....	40
Tabela 3 – Alíquotas no Anexo III do Simples Nacional.....	41
Tabela 4 – Alíquotas no Anexo V do Simples Nacional	41
Tabela 5 – Partilha dos Tributos no Anexo III do Simples Nacional	42
Tabela 6 – Partilha dos Tributos no Anexo V do Simples Nacional.....	42
Tabela 7 – Dados Coletados junto a Empresa Cometa de 2016 e 2017.....	51
Tabela 8 – Dados Coletados junto a Empresa Estrela de 2016 e 2017	52
Tabela 9 – Apuração do ISSQN no ano de 2017	54
Tabela 10 – Apuração do PIS e da COFINS no ano de 2017	55
Tabela 11 – Apuração do IRPJ no ano de 2017.....	56
Tabela 12 – Apuração da CSLL no ano de 2017	57
Tabela 13 – Apuração da CPP da Empresa Cometa no ano de 2017	58
Tabela 14 – Apuração da CPP da Empresa Estrela no ano de 2017.....	58
Tabela 15 – Apuração do Simples Nacional da Empresa Cometa no ano de 2017 ..	60
Tabela 16 – Apuração do Simples Nacional da Empresa Estrela no ano de 2017 ...	61
Tabela 17 – Partilha dos Tributos em (%) da Empresa Cometa	62
Tabela 18 – Partilha dos Tributos em (R\$) da Empresa Cometa.....	63
Tabela 19 – Partilha dos Tributos em (%) da Empresa Estrela.....	64
Tabela 20 – Partilha dos Tributos em (R\$) da Empresa Estrela	64
Tabela 21 – Projeção de valores para o ano de 2018.....	65
Tabela 22 – Apuração do ISSQN para o ano de 2018.....	67
Tabela 23 – Apuração do PIS e da COFINS para o ano de 2018.....	68
Tabela 24 – Apuração do IRPJ para o ano de 2018	69
Tabela 25 – Apuração da CSLL para o ano de 2018	69
Tabela 26 – Apuração da CPP para o ano de 2018 da Empresa Cometa	70
Tabela 27 – Apuração da CPP para o ano de 2018 da Empresa Estrela	70
Tabela 28 – Apuração do Simples Nacional para 2018 da Empresa Cometa.....	72
Tabela 29 – Apuração do Simples Nacional para 2018 da Empresa Estrela	72
Tabela 30 – Partilha dos Tributos em (%) da Empresa Cometa	73
Tabela 31 – Partilha dos Tributos em (R\$) da Empresa Cometa.....	74
Tabela 32 – Partilha dos Tributos em (%) da Empresa Estrela.....	75

Tabela 33 – Partilha dos Tributos em (R\$) da Empresa Estrela	75
Tabela 34 – Comparação das Cargas Tributárias do ano de 2017	76
Tabela 35 – Comparação das Cargas Tributárias para o ano de 2018.....	78

LISTA DE SIGLAS

CF	Constituição Federal
CIDE	Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico
CNPJ	Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPP	Contribuição Previdenciária Patronal
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DAS	Documento de Arrecadação do Simples
EC	Emenda Constitucional
EPP	Empresa de Pequeno Porte
FAP	Fator Acidentário de Prevenção
FEM	Fórum Econômico Mundial
FGTS	Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
FPAS	Fundo da Previdência e Assistência Social
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBPT	Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviço
IE	Imposto de Exportação
II	Imposto de Importação
IN	Instrução Normativa
INCRA	Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPCA	Índice de Preços ao Consumidor Amplo
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto de Renda
IRPF	Imposto de Renda de Pessoa Física
IRPJ	Imposto de Renda de Pessoa Jurídica
ISSQN	Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza

ITBI	Imposto de Transmissão de Bens e Imóveis
ITCMD	Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação
ITR	Imposto sobre Propriedade Territorial Rural
LC	Lei Complementar
ME	Microempresa
PIS	Programa Integração Social
RAT	Riscos Ambientais do Trabalho
RFB	Receita Federal do Brasil
RIR	Regulamento do Imposto de Renda
RB	Receita Bruta
SEBRAE	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SENAC	Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial
SENAI	Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial
SENAT	Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte
SESC	Serviço Social do Comércio
SESI	Serviço Social da Indústria
SEST	Serviço Social do Transporte
SIMEI	Sistema de recolhimento em valores fixos mensais dos tributos abrangidos pelo Simples Nacional, devidos pelo Microempreendedor Individual
SN	Simples Nacional
STN	Sistema Tributário Nacional

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	14
1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA E DO PROBLEMA	14
1.2 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO	15
1.3 OBJETIVOS	16
1.3.1 Objetivo Geral	16
1.3.2 Objetivos Específicos	16
1.4 JUSTIFICATIVA	17
1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO	17
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	19
2.1 DEFINIÇÕES BÁSICAS DE CONTABILIDADE	19
2.1.1 Contabilidade Tributária	20
2.2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	21
2.2.1 Elisão Fiscal e Evasão Fiscal	21
2.3 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	23
2.3.1 Tributos	23
2.3.2 Classificação dos Tributos	24
2.3.2.1 Quanto à Espécie	24
2.3.2.2 Quanto à Função	27
2.3.2.3 Quanto à Relação com o Patrimônio e a Renda das Pessoas	27
2.3.3 Elementos Fundamentais do Tributo	28
2.3.3.1 Fato Gerador	28
2.3.3.2 Contribuinte ou Responsável	29
2.3.3.3 Base de Cálculo	29
2.3.3.4 Alíquota	29
2.4 LUCRO PRESUMIDO	30
2.4.1 Apuração do IRPJ e da CSLL	30
2.4.2 Apuração do PIS e da COFINS	31
2.4.3 Apuração do ISSQN	32
2.4.4 Apuração da CPP	33
2.5 SIMPLES NACIONAL	34
2.5.1 Aspectos Gerais	34
2.5.1.1 Opção pelo Simples Nacional	34

2.5.1.2 Tributos abrangidos no Simples Nacional	35
2.5.2 O Simples Nacional a partir da Lei Complementar nº 155 de 2016	36
2.5.2.1 Definição de ME e EPP	37
2.5.2.2 Nova Sistemática de Apuração do Simples Nacional.....	38
2.5.2.3 Novas Tabelas do Simples Nacional.....	38
2.5.2.4 Fator R	43
2.6 PESQUISAS REALIZADAS SOBRE O TEMA	44
3 METODOLOGIA	46
3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	46
3.2 UNIDADE DE ANÁLISE	47
3.3 COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS.....	48
3.4 ANÁLISE DOS DADOS.....	48
3.5 LIMITAÇÕES DO MÉTODO E ESTUDO	48
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	50
4.1 APRESENTAÇÃO DAS UNIDADES	50
4.2 APRESENTAÇÃO DOS DADOS	51
4.3 APURAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS	52
4.3.1 Apuração dos Tributos no ano de 2017	53
4.3.1.1 Apuração pelo Lucro Presumido	53
4.3.1.1.1 Apuração do ISSQN.....	53
4.3.1.1.2 Apuração do PIS e da COFINS.....	54
4.3.1.1.3 Apuração do IRPJ e da CSLL	55
4.3.1.1.4 Apuração da CPP.....	57
4.3.1.2 Apuração pelo Simples Nacional.....	59
4.3.1.2.1 Partilha dos tributos no Simples Nacional	61
4.3.2 Planejamento para 2018, a partir das alterações da LC nº 155/16	65
4.3.2.1 Apuração pelo Lucro Presumido para o ano de 2018	66
4.3.2.1.1 Apuração do ISSQN.....	66
4.3.2.1.2 Apuração do PIS e da COFINS.....	67
4.3.2.1.3 Apuração do IRPJ e da CSLL	68
4.3.2.1.4 Apuração da CPP.....	70
4.3.2.2 Apuração pelo Simples Nacional para ano de 2018.....	71
4.3.2.2.1 Partilha dos Tributos no Simples Nacional	73
4.4 COMPARAÇÃO DAS CARGAS TRIBUTÁRIAS	76

5 CONCLUSÃO	80
REFERÊNCIAS.....	83

1 INTRODUÇÃO

Neste capítulo apresenta-se a definição do tema e do problema de pesquisa, assim como o objetivo geral e os objetivos específicos. Além da delimitação do estudo e sua relevância, por fim, a estrutura do trabalho.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA E DO PROBLEMA

O Brasil é um dos países que apresenta uma das mais altas cargas tributárias do mundo, em 2016 ocupava o 7º lugar como maior cobrador de impostos no ranking mundial, conforme Relatório de Competitividade Global divulgado pelo Fórum Econômico Mundial (FEM). (SUTTO, 2016). E comparado com os trinta países que possuem as maiores cargas tributárias do mundo, o Brasil é o país que oferece pior retorno em serviços públicos para a sociedade, de acordo com estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT) (2017).

Ainda segundo pesquisa do IBPT (2017), o país possui umas das legislações mais complexas do mundo, são mais de 5,4 milhões de normas legislativas já editadas e publicadas desde a Constituição Federal de 1988. Em relação à área tributária já foram editadas mais de 363 mil normas, o que dificulta a vida dos contribuintes quanto à compreensão e o cumprimento das obrigações exigidas pelo Fisco.

A regulamentação tributária no Brasil decorre da utilização de normas que compõe o Sistema Tributário Nacional (STN), instituído pela Constituição Federal de 1988, através dos artigos 145 a 162, estabelece os princípios gerais da tributação, as competências tributárias da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal e o direito a eles de instituir os tributos. (BRASIL, 1988). O sistema tributário brasileiro é composto por mais de setenta tipos de tributos, entre impostos, taxas e contribuições de melhorias. (IBPT, 2017).

No Brasil, para fins de apuração dos tributos, existem quatro regimes de tributação, o Lucro Real, o Presumido, o Arbitrado e o Simples Nacional. E através de uma estratégia de planejamento tributário, os empresários definem a forma de tributação que melhor adéqua a sua empresa, conforme a atividade que exerce, e que proporcione menor ônus fiscal e tributário. (CALIJURI; LOPES, 2011).

O Simples Nacional, por sua vez, é um regime tributário regulamentado pela Lei Complementar nº 123 de 2006. (BRASIL, 2006). Conhecido por ser um regime diferenciado, simplificado e favorecido, pelo fato do recolhimento de todos os tributos dar-se-á em uma única guia de arrecadação e com alíquotas menores comparado aos demais regimes. Em 2017, foram mais de doze milhões o número de empresas optantes pelo Simples Nacional, incluindo as optantes pelo sistema de recolhimento em valores fixos mensais dos tributos abrangidos pelo Simples Nacional, devidos pelo Microempreendedor Individual (SIMEI), conforme estatística publicada no portal do Simples Nacional. (RECEITA FEDERAL, 2017).

Desde a sua regulamentação, o Simples Nacional não sofreu muitas alterações, umas das mais significativas ocorreu a partir de 2015, por meio da Lei Complementar nº 147 de 2014, com a criação de um novo anexo de enquadramento, o Anexo VI, em que novas atividades puderam aderir a este regime tributário, tais como a de representação comercial, consultoria, arquitetura entre outras. (BRASIL, 2014).

A partir do ano de 2018, por meio da Lei Complementar nº 155 de 2016, o Simples Nacional passa por novas e significativas alterações, como o aumento do limite anual de faturamento para permanência no regime, estabelece um limite específico para o recolhimento do ICMS e do ISSQN, e principalmente, cria uma nova sistemática de cálculo para apuração do imposto. (BRASIL, 2016).

O Anexo VI do Simples Nacional é extinto, e as atividades nele compreendidas passam a ser tributadas pelo Anexo III ou Anexo V da nova lei, esta variação dependerá do fator relação entre o custo da folha de pagamento e a receita bruta, o chamado Fator R. Determina que quanto maior a participação da folha de pagamento em relação a receita bruta, a tributação ocorrerá no Anexo III a alíquotas menores. (BRASIL, 2016).

Diante do exposto, levantou-se o seguinte problema de pesquisa: Quais os reflexos das alterações trazidas pela Lei Complementar nº 155 de 2016 para as empresas de representação comercial sujeitas ao Fator R?

1.2 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

Os assuntos relacionados com a carga tributária a que estão expostas as empresas brasileiras são objeto de inúmeros estudos, por sua relevância e

complexidade. Assim como o planejamento tributário como ferramenta de gestão para diminuir os gastos com os tributos, que tem como procedimento a realização da análise das cargas tributárias incidentes em cada um dos regimes tributários existentes no Brasil.

Especificamente nesse estudo, o interesse recaiu sobre os regimes do Lucro Presumido e do Simples Nacional, mais especificamente à nova sistemática de apuração imposta pela Lei Complementar nº 155 de 2016, aplicada às empresas de representação comercial, objeto deste estudo, cujas atividades estão sujeitas ao Fator R a partir de 2018.

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 Objetivo Geral

Verificar os reflexos das alterações trazidas pela Lei Complementar nº 155 de 2016 para as empresas objeto deste estudo, cujas atividades estão sujeitas ao Fator R.

1.3.2 Objetivos Específicos

Os objetivos específicos deste estudo consistiram em:

- a) apurar os valores dos tributos abrangidos no Simples Nacional, pelo regime do Lucro Presumido em 2017, e para o ano de 2018;
- b) apurar os valores dos tributos pelo regime do Simples Nacional, em 2017, na forma da Lei Complementar nº 123 de 2006, antes da vigência da Lei Complementar nº 155 de 2016;
- c) apurar os valores dos tributos pelo regime do Simples Nacional a partir das mudanças trazidas pela Lei Complementar nº 155 de 2016 para o ano de 2018;
- d) comparar as cargas tributárias entre os dois regimes de tributação nos anos de 2017 e 2018, apresentando os reflexos que a nova lei pode trazer para as empresas.

1.4 JUSTIFICATIVA

O tema apresentado na pesquisa tem relevância para toda a sociedade em geral, porque abordou assuntos de interesse dos cidadãos, que procuram conhecer a origem dos tributos bem como a origem da carga tributária embutida nos produtos e serviços que por eles são consumidos. Além de reconhecer que é por meio da arrecadação desses tributos que o governo tem fonte de renda para subsidiar os serviços públicos prestados à sociedade.

O problema de pesquisa surgiu do interesse e da necessidade em auxiliar os administradores de micro e pequenas empresas no processo decisório em relação ao regime de tributação por eles adotados, frente uma nova mudança que ocorreu na legislação do Simples Nacional. Assim como de apresentar aos responsáveis das empresas, objeto de estudo, os reflexos que a nova legislação pode trazer para os negócios.

O estudo do tema proporcionou ao pesquisador, bem como para os profissionais de contabilidade de uma forma geral, um crescimento e um domínio maior da área tributária, que compreende um ramo da Contabilidade fundamental na busca de alternativas que proporcionem a redução dos tributos às empresas e que ao mesmo tempo estejam em conformidade com a legislação brasileira.

Diante disto, o estudo é essencial e de grande utilidade para os fins acadêmicos, científicos e profissionais.

1.5 ESTRUTURA DO TRABALHO

Este trabalho foi estruturado em cinco capítulos.

No capítulo 1 apresenta-se a contextualização do tema e do problema de pesquisa, a delimitação do tema, o objetivo geral e os objetivos específicos, além da justificativa e a estruturação do trabalho.

No capítulo 2 aborda-se o referencial teórico, com os assuntos necessários para o desenvolvimento do estudo proposto.

No capítulo 3 apontam-se os procedimentos metodológicos utilizados na elaboração do estudo, a classificação da pesquisa quanto à sua natureza e os objetivos, quanto à abordagem e quanto às técnicas aplicadas.

No capítulo 4 descreve-se a apresentação das unidades de análise bem como os dados levantados junto às empresas objeto deste estudo, as apurações dos tributos a partir das informações coletadas e as comparações das cargas tributárias nos dois regimes tributários.

No capítulo 5 finaliza-se, portanto, com as considerações finais, com uma conclusão obtida através do estudo realizado e sugestão para futuras pesquisas.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo, realizou-se uma revisão bibliográfica dos principais conceitos que serviram de suporte e sustentação para o desenvolvimento do estudo. Inicialmente, apresentam-se as definições básicas de Contabilidade e da Contabilidade Tributária.

2.1 DEFINIÇÕES BÁSICAS DE CONTABILIDADE

No Brasil, a definição de Contabilidade originou-se no I Congresso Brasileiro de Contabilidade, realizado em setembro de 1924, que definiu a Contabilidade como: “[...] a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, controle e registro relativo aos atos e fatos da administração econômica”. (FABRETTI, 1998, p. 26).

Oliveira (2013, p. 5) define a Contabilidade como “[...] uma ciência social que desenvolveu processos próprios com a finalidade de estudar e controlar os fatos que podem afetar as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de uma entidade”.

O entendimento à definição da Contabilidade pode ser melhor compreendido por meio do conhecimento de seu objetivo geral, que consiste no fornecimento de relatórios aos seus usuários, com relação a situação patrimonial e econômica da empresa. (HENDRICKSEN, 1971 apud CALIJURI; LOPES, 2011).

Como o objetivo da Contabilidade é baseado no controle do patrimônio e dos resultados das entidades, sejam elas com fins lucrativos ou não, o objeto da Contabilidade, portanto, é o patrimônio. (LUZ, 2014).

Segundo Iudícibus (2004 apud CALIJURI; LOPES, 2011), o objetivo da Contabilidade pode ser visto de duas maneiras: a primeira tem o objetivo de fornecer um conjunto básico de informações úteis e relevantes que deva atender de uma forma geral todos os tipos de usuários. E a segunda, a Contabilidade deve ser capaz de fornecer informações distintas para cada tipo de usuários.

A Contabilidade precisa ser capaz de gerar e fornecer informações simples e claras aos vários tipos de usuários, mesmo que com interesses diferentes, e estar inserida no processo decisório das empresas, bem como de assumir as funções de observador, divulgador e planejador dos fatos que afetam a situação patrimonial. (OLIVEIRA, 2013).

A Contabilidade não só pode fornecer informações relativas à situação patrimonial, financeira e econômica das empresas aos seus usuários, mas também atender e obedecer às normas da legislação tributária para cumprir as obrigações fiscais exigidas pelo Fisco. (OLIVEIRA, 2013). Assim como, para um profissional de Contabilidade, não basta apenas ele ter o domínio sobre a área, mas também ter conhecimento da legislação tributária. (FABRETTI, 1998).

2.1.1 Contabilidade Tributária

O conceito de Contabilidade Tributária é descrito por Fabretti (1998, p. 25) como o “[...] ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas básicas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada”. Explica que as obrigações fiscais impostas pelas leis precisam ser cumpridas mediante controles extracontábeis e puramente fiscais.

A Contabilidade Tributária tem a responsabilidade de informar os valores das provisões relativas aos tributos a recolher de forma correta e dentro do prazo previsto na legislação, além de realizar as escriturações dos documentos fiscais em livros fiscais para a apuração dos tributos a serem recolhidos. (LUZ, 2014).

Oliveira (2013) explica que o conhecimento e as noções das normas tributárias são de vital importância para a sobrevivência de uma entidade, e “[...] na condução de uma gestão tributária eficiente e eficaz”. (OLIVEIRA, 2013, p. 55).

Um dos objetivos da Contabilidade Tributária consiste na orientação adequada da legislação tributária aos diversos setores de uma empresa, bem como na elaboração de um planejamento tributário que ofereça ganhos econômicos e financeiros às organizações. (LUZ, 2014).

Desta forma, a Contabilidade Tributária busca, interpreta e aplica na prática as leis tributárias para fins de cálculos dos tributos e o cumprimento das obrigações exigidas pelo Fisco, simultaneamente com as noções das normas básicas de contabilidade para integrar as informações fiscais aos demonstrativos contábeis das empresas. Assim como, propõe a elaboração de um planejamento tributário que auxilia os administradores a reduzir os ônus tributários e fiscais, e conseqüentemente um aumento de ganhos econômicos e financeiros. No próximo item será abordado sobre o planejamento tributário.

2.2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário é uma necessidade básica de todos os contribuintes, pessoas físicas ou jurídicas, a fim de planejar os seus negócios na busca por reduzir custos com os tributos e evitar que os mesmos cometam crimes contra a ordem tributária. (CHAVES, 2010).

E pode ser uma ferramenta de gestão utilizada pelos administradores das empresas para o direcionamento dos negócios. E para auxiliar na avaliação do desempenho da empresa ao longo prazo, buscando melhorar o futuro com ações no presente. (LUZ, 2014).

Para Fabretti (1998, p. 28), “O planejamento tributário exige antes de mais nada bom senso do planejador”. Uma vez que, encontram-se alternativas legais válidas para determinadas empresas, mas que podem ser inviáveis para outras, e cuja relação custo/benefício pode variar em função de certas circunstâncias, como valores, a época e local das ocorrências.

Chaves (2010, p. 5) define o planejamento tributário como “[...] o processo de escolha e ação, não simulada, anterior à ocorrência do fato gerador, visando direta ou indiretamente à economia de tributos”. Em outras palavras, é a escolha da ação menos onerosa em termos tributários.

Então, é importante a elaboração adequada de um planejamento tributário nas empresas, que resulte em operações realizadas dentro das normas e exigências tributárias, e a partir disso, surge a utilização das expressões de elisão fiscal e de evasão fiscal.

2.2.1 Elisão Fiscal e Evasão Fiscal

A elisão fiscal, na visão de Luz (2014), é a redução dos tributos de forma lícita, cujo conceito caracteriza-se por um ato legal que evita a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

Segundo Fabretti (1998), a elisão fiscal consiste na redução da carga tributária dentro da legalidade, realizada através do planejamento tributário preventivo, que é anterior a ocorrência do fato gerador do tributo.

A evasão fiscal, por sua vez, é “[...] a redução da carga tributária descumprindo determinações legais e que é classificada como crime de sonegação fiscal”. (FABRETTI, 1998, p. 28).

A sonegação fiscal consiste nos crimes contra a ordem tributária, oriunda de comportamentos que resultem na eliminação e redução dos tributos, mediante as seguintes condutas (MACHADO, 2014):

- a) omitir informações ou prestar declarações falsas aos órgãos fazendários;
- b) fraudar a fiscalização tributária com informações inexatas em livros exigidos pela fiscalização;
- c) falsificar documentos fiscais;
- d) negar de fornecer documentos fiscais quando exigidos, ou fornecê-los em desacordo com a legislação;
- e) deixar de recolher aos cofres públicos valor de tributos descontados de terceiros. (MACHADO, 2014).

O não pagamento dos tributos depois de já ocorrido o fato gerador, caracteriza a evasão fiscal. (LUZ, 2014).

Em relação ao estudo da origem e da evolução das palavras, Peixoto (2004 apud LUZ, 2014, p. 67) afirma que:

A palavra *evasão* origina-se do latim *evasio* e significa ‘ato de evadir-se; fuga’. Ocorrendo um fato jurídico tributário, o não pagamento do tributo por meio de simulação, dolo ou fraude. A palavra *elisão*, por sua vez, advém do latim *elisione* e significa ‘ato ou efeito de elidir, eliminação, supressão’. Elidir o surgimento do fato jurídico tributário, eliminando a ocorrência do respectivo fato gerador ou reduzindo o impacto tributário, é o objetivo da *elisão* fiscal. (PEIXOTO, 2004 apud LUZ, 2014, p. 67, grifo do autor).

O conhecimento e a correta interpretação da legislação tributária são fundamentais para a elaboração de um planejamento tributário eficiente e eficaz, principalmente para reduzir os custos tributários dentro da lei e evitando assim, a sonegação tributária. Desta forma, faz-se necessário a apresentação do próximo item, que traz o funcionamento e origem do Sistema Tributário Nacional em nosso país.

2.3 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Sistema Tributário Nacional (STN) foi instituído pela primeira vez no Brasil a partir da Emenda Constitucional (EC) nº 18 de 1965, e foi base para a edição do Código Tributário Nacional (CTN) criado pela Lei nº 5.172 de 1966, que institui normas gerais de direito tributário, aplicáveis à União, Estados e Municípios. (FABRETTI, 2009).

Rezende et al. (2010) explica que a Constituição Federal (CF) de 1988 é a Lei Maior que funciona como fonte para as demais leis, ela que determina a ordem jurídica do país. Os ajustes à CF/88 são realizados por meio de emendas constitucionais, como a que instituiu o STN no Brasil. E abaixo das emendas constitucionais estão as leis complementares, como a que criou o Código Tributário Nacional (CTN). No campo tributário, a CF/88 organiza o STN, que “[...] define os tributos, as competências tributárias da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal e os limites ao poder de tributar”. (REZENDE et al., 2010, p. 28).

O sistema tributário é o conjunto ordenado e lógico dos tributos, das regras e dos princípios normativos relativos à matéria tributária. E que o mesmo se encontra nos artigos 145 a 162 da CF/88, os princípios gerais de tributação nos artigos 145 a 149, as limitações ao poder de tributar nos artigos 150 a 152, os impostos dos entes federativos nos artigos 153 a 156 e as repartições das receitas tributárias nos artigos 157 a 162. (OLIVEIRA, 2013).

Sendo assim, a seguir abordam-se os conceitos dos tributos e espécies de tributos existentes que compõem o sistema tributário brasileiro.

2.3.1 Tributos

O conceito de tributo é definido no artigo 3º do CTN com as seguintes palavras: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. (BRASIL, 1966).

Carvalho (2007, p. 25), resume a expressão *tributo* é *toda prestação pecuniária compulsória* que quer dizer “[...] o comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro”.

A expressão que *não constitua sanção por ato ilícito*, consiste em dizer que a obrigatoriedade do pagamento do tributo surge da prática de um ato lícito, e quando alguém pratica um ato ilícito e recebe uma punição, esta sanção não é considerada um tributo, como por exemplo, as multas de infração fiscal. (REZENDE et al., 2010).

É *instituído em lei*, pois só pode ser exigido por meio da lei. E *cobrado mediante atividade administrativa*, a administração pública só pode agir na forma e nos limites da lei. (CARVALHO, 2007).

Para Machado (2014), o conceito fornecido pelo artigo 3º do CTN diz que tributo é um gênero enquanto que no artigo 5º indica as espécies de tributos determinado pelo seu fato gerador, que são os impostos, taxas e contribuições.

Apresenta-se a seguir a classificação dos tributos.

2.3.2 Classificação dos Tributos

Os tributos podem ser classificados quanto à espécie, à função e à relação com o patrimônio e a renda das pessoas. (REZENDE et al., 2010).

2.3.2.1 Quanto à Espécie

A classificação dos tributos quanto à espécie está disposto no artigo 5º do CTN: “Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”. (BRASIL, 1966).

Conforme Rezende et al. (2010), os tributos são classificados em função do vínculo ou não do valor arrecadado a uma contraprestação e da natureza da atividade vinculada ou da destinação dos recursos.

- IMPOSTO:

Sua definição é dada no artigo 16 do CTN: “É o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. (BRASIL, 1966).

O imposto é uma arrecadação não vinculada, o que quer dizer que o fato gerador do imposto independe de uma atividade estatal específica. (MACHADO, 2014). E cobrado sem a exigência de uma contraprestação por parte do governo. (REZENDE et al., 2010).

A CF/88 distribui entre a União, Estados e Municípios a competência tributária de cobrar os impostos. (BRASIL, 1988).

Dentre os impostos de competência da União, conforme artigo 153 da CF/88:

I – Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF);

II – Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ);

III – Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);

IV – Imposto sobre Operações Financeiras (IOF);

V – Imposto de Importação (II);

VI – Imposto de Exportação (IE);

VI – Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR). (BRASIL, 1988).

Os impostos de competência Estadual estão compreendidos no artigo 155 da CF/88:

I – Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD);

II – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA);

III – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS). (BRASIL, 1988).

E por fim, os impostos de competência dos Municípios, estão no artigo 156 da CF/88:

I – Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU);

II – Imposto sobre Transmissão de Bens e Imóveis inter vivos (ITBI);

III – Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN). (BRASIL, 1988).

- TAXA:

Definido no artigo 77 do CTN como “[...] tributo que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte”. (BRASIL, 1966).

O poder de polícia refere-se à atividade da administração pública de autorizar e fiscalizar determinada atividade, limitando e disciplinando o direito e a liberdade em razão do interesse público, relativo à segurança, à ordem, aos costumes, à tranquilidade pública, ao respeito à propriedade e aos direitos individuais e coletivos. (FABRETTI, 1998).

- CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA:

Conforme o artigo 82 do CTN a contribuição de melhoria refere-se “[...] ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado”. (BRASIL, 1966).

As contribuições de melhoria são cobradas dos proprietários de imóveis, cujo bem tenha sido beneficiado por obras públicas. (CARVALHO, 2007).

- CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS:

A CF/88 autorizou a União a instituir também as contribuições sociais com fundamento nos artigos 149 e 195, e se dividem em três subespécies, que são as contribuições para financiar a seguridade social, as contribuições de intervenção no domínio econômico, e as de interesse das categorias econômicas e profissionais. (FABRETTI, 2009).

As contribuições de seguridade social, instituída pela CF/88, para as empresas, a contribuição social incide sobre a folha de salários, sobre o faturamento e sobre o lucro, e ela tem a finalidade de garantir a seguridade social aos trabalhadores, como a assistência à saúde e à aposentadoria. (FABRETTI, 1998).

Dentre as contribuições de seguridade social, estão:

I – Contribuição Sobre o Lucro Líquido (CSLL);

II – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS);

III – Programa de Integração Social (PIS);

IV – Contribuição Patronal Previdenciária (CPP). (FABRETTI, 1998).

A Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) tem a finalidade regulatória, utilizada como instrumento para enfrentar determinadas situações que exijam a intervenção da União na economia do país, como o respeito a livre iniciativa e a livre concorrência. O CIDE sobre combustíveis é cobrado sobre a importação ou a comercialização de petróleo e seus derivados, tem a finalidade de assegurar recursos para o investimento em infraestrutura de transporte e para projetos ambientais às indústrias de petróleo do país. (BRASIL, 2001).

A contribuição de interesse das categorias econômicas e profissionais conhecidas como contribuições profissionais, instituídas em favor das categorias

profissionais, vinculadas as atividades representativas, a fim de regulamentar as atividades de cada área. Os profissionais da área da contabilidade, por exemplo, deve recolher ao Conselho Regional de Contabilidade (CRC) a contribuição anualmente como forma de regulamentação da categoria. (REZENDE et al., 2010).

- EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS:

Previstos no artigo 148 da CF/88, podem ser instituídos pela União mediante lei complementar com a finalidade de atender as despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou iminência; ou no caso de investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional. (CARVALHO, 2007).

2.3.2.2 Quanto à Função

Os tributos podem ser classificados quanto à sua função em fiscais, extrafiscais e para fiscais. (MACHADO, 2014).

Um tributo é fiscal quando o seu objetivo principal é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado. Extrafiscal quando o objetivo foge da simples arrecadação de recursos, buscando também interferir no domínio da economia privada, com o estímulo a determinadas atividades e setores econômicos e desestímulo ao consumo de determinados produtos da economia. E para fiscal quando o objetivo principal é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que não integram funções próprias do governo, mas de entidades específicas. (OLIVEIRA, 2013).

2.3.2.3 Quanto à Relação com o Patrimônio e a Renda das Pessoas

A classificação dos tributos quanto à relação com o patrimônio e a renda das pessoas decorre em função da redução de suas riquezas, da incidência direta e indiretamente sobre o patrimônio e a renda. (OLIVEIRA, 2013).

Os tributos indiretos, como o nome já diz, não incidem sobre o patrimônio e a renda diretamente, porque são repassados pelas empresas ao preço final do

produto, mercadoria ou serviço, e acabam atingindo indiretamente os consumidores finais. Entre os tributos indiretos estão o ICMS e o IPI. (FABRETTI, 1998).

Os tributos diretos, por sua vez, incidem sobre o patrimônio e a renda de pessoas físicas e jurídicas e está diretamente ligado ao fato gerador, não há o repasse dos tributos a terceiros. Os tributos diretos são, por exemplo, o IPTU, o IRPJ e ao IRPF. (LUZ, 2014).

Conhecidas as classificações dos tributos, a seguir abordam-se os elementos fundamentais do tributo, que compreende os elementos necessários para a sua apuração e estruturação.

2.3.3 Elementos Fundamentais do Tributo

Os elementos fundamentais dos tributos consistem nos requisitos necessários para a incidência e estruturação dos mesmos. Eles só podem ser definidos por lei complementar. (FABRETTI, 2009).

São elementos fundamentais dos tributos, o fato gerador, o contribuinte ou responsável, a base de cálculo e a alíquota. (LUZ, 2014).

2.3.3.1 Fato Gerador

A relação tributária entre o Estado e as pessoas físicas e jurídicas surge da ocorrência de um fato previsto em lei, no direito tributário conhecido como fato gerador, que compreende o dever de alguém cumprir e/ou recolher (sujeito passivo); e o direito do Estado de cobrar, exigir (sujeito ativo). (MACHADO, 2014).

O fato gerador consiste na concretização da hipótese de incidência tributária que faz gerar a obrigação tributária principal e acessória. (LUZ, 2014).

A expressão *hipótese de incidência* é a simples descrição, previsão da situação necessária para ocorrência da obrigação tributária enquanto que o *fato gerador* é a concretização da hipótese, o acontecimento do que fora previsto. (MACHADO, 2014)

A obrigação tributária principal tem como objeto o pagamento do tributo em dinheiro pelo sujeito passivo, o contribuinte. E a obrigação acessória tem como objeto a obrigação de fazer, prestar contas ao governo por meio da emissão de notas fiscais, apresentação de livros fiscais e entrega de declarações. A obrigação

acessória somente existe em razão do surgimento das obrigações principais. (FABRETTI, 2009).

2.3.3.2 Contribuinte ou Responsável

O contribuinte é o sujeito passivo que tem relação pessoal e direta com o fato gerador da obrigação tributária. Assim, o contribuinte do Imposto de Renda (IR) é aquele que teve a disponibilidade de renda, o contribuinte do ICMS é o comerciante ou o industrial que promove a saída de mercadorias e produtos do seu estabelecimento, e o contribuinte do IPTU é o proprietário do bem imóvel em área urbana de um Município. (OLIVEIRA, 2013).

O responsável tributário é a pessoa que a lei determina para responder pela obrigação tributária. O responsável não arca com o ônus tributário cuja atribuição é dada ao contribuinte, mas atua como agente arrecadador do fisco e depositário do tributo cobrado ou descontado do contribuinte. O responsável deverá recolher aos cofres públicos as importâncias descontadas a título de retenções na fonte ou cobradas do contribuinte sobre produtos ou serviços. (FABRETTI, 2009).

2.3.3.3 Base de Cálculo

A base de cálculo é o valor fixado em lei sobre o qual se aplica a respectiva alíquota para determinar a quantia de tributo devido. Em outras palavras, Machado (2014, p. 138) define como “[...] a expressão econômica do fato gerador do tributo”.

A base de cálculo deve ser definida em lei complementar, conforme o artigo 146 da CF/88. (BRASIL, 1988). E sua alteração só pode ocorrer mediante outra lei (princípio da legalidade), cuja lei deve estar vigente antes do início do fato gerador (princípio da anterioridade), e não pode alterar fatos passados (princípio da irretroatividade). (FABRETTI, 2009).

2.3.3.4 Alíquota

A alíquota é o valor ou percentual definido em lei que aplicada à base de cálculo determina o montante do tributo a ser recolhido. (REZENDE et al., 2010). A palavra alíquota indica parte ou parcela que contida no todo um número exato de

vezes, é a relação entre a expressão quantitativa ou mensurável do fato gerador e do valor do tributo correspondente. (MACHADO, 2014).

A alíquota pode ser representada em percentual ou alíquota específica. A alíquota *ad valorem*, que sobre o valor é expressa em percentagem, geralmente a mais utilizada. E a alíquota específica, corresponde a certo valor em moeda utilizada para o cálculo do tributo sem levar em consideração o valor do objeto tributado, mas a sua quantidade. (MACHADO, 2014).

A partir das definições apresentadas até aqui, em relação aos tributos, sua classificação e os seus elementos fundamentais, o próximo item destina-se a apresentação do regime tributário do Lucro Presumido, aplicado neste trabalho.

2.4 LUCRO PRESUMIDO

A regulamentação do regime tributário do Lucro Presumido encontra-se nos artigos 516 a 528 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR), aprovado pelo Decreto nº 3.000 de 1999. (BRASIL, 1999).

Conforme o artigo 214 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.700 de 2017, todas as pessoas jurídicas com receita bruta total no ano-calendário anterior, 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) multiplicados pelo número de meses em atividade no ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, e ainda que não estejam obrigadas a pagar o imposto pelo lucro real, podem optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. (BRASIL, 2017).

O Lucro Presumido é um regime mais simplificado de apuração do IRPJ e da CSLL, em comparação com o regime do Lucro Real. Consiste em presumir ou estimar o lucro com um percentual sobre a receita, que é fixado em lei pela Receita Federal, e varia de acordo com cada tipo de atividade. (FABRETTI, 2009).

A seguir são destacados os principais aspectos para a apuração dos tributos pelo regime do Lucro Presumido.

2.4.1 Apuração do IRPJ e da CSLL

Para a determinação da base de cálculo do IRPJ, são aplicados sobre a receita bruta os percentuais de presunção previstos no artigo 223 do RIR/99

conforme as atividades das empresas, sendo basicamente 1,6% (revenda de combustíveis), 8% (comércio, indústria, transportes de cargas), 16% (demais serviços de transporte, exceto o de cargas, e serviços com receita bruta anual inferior a R\$ 120.000,00) e 32% (serviços profissionais regulamentados e demais serviços com receita bruta anual superior a R\$ 120.000,00). (BRASIL, 1999).

A alíquota do IRPJ aplicável sobre a base de cálculo conforme artigo 29 da IN RFB nº 1.700 é de 15%. E os períodos de apuração do imposto de renda são trimestrais, encerrados em 31 de março, 30 de junho, 31 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário. (BRASIL, 2017).

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ficam sujeitas ao adicional do imposto de renda calculado a uma alíquota de 10% sobre a parcela do lucro presumido que exceder o valor de R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) no trimestre. (BRASIL, 2017).

A pessoa jurídica que optar em apurar o imposto de renda pelo Lucro Presumido deverá apurar pelo mesmo regime a CSLL, conforme dispõe o parágrafo único da IN RFB nº 1.700. (BRASIL, 2017).

Os percentuais de presunção aplicados sobre a receita bruta para a determinação da base de cálculo estão previstos no artigo 34 da referida IN, sendo 12% (comércio, indústria, serviços hospitalares e de transporte) e 32% (demais serviços). (BRASIL, 2017).

A alíquota aplicada sobre a base de cálculo para se chegar ao valor da CSLL a ser recolhido é de 9%, e a apuração da contribuição social também é trimestral. (BRASIL, 2017).

No próximo item são apresentados os principais aspectos para apuração do PIS e da COFINS.

2.4.2 Apuração do PIS e da COFINS

As pessoas jurídicas que apuram o IRPJ com base no Lucro Presumido sujeitam-se à apuração do PIS e da COFINS pelo regime de incidência cumulativa, conforme o artigo 8º da Lei nº 10.637 de 2002 que dispõe sobre a contribuição social do PIS. (BRASIL, 2002). E artigo 10 da Lei nº 10.833 de 2003 que dispõe sobre a contribuição social da COFINS. (BRASIL, 2003).

Conforme artigo 12 da Lei nº 12.973 de 2014 a base de cálculo das contribuições para o PIS e da COFINS no regime cumulativo é a receita bruta, ou faturamento da venda de bens nas operações de conta própria, o preço das prestações de serviços, o resultado auferido nas operações de conta alheia e demais receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica. (BRASIL, 2014).

A alíquota para apuração do PIS é definida pelo artigo 8º, inciso I da Lei nº 9.715 de 1998 em 0,65% sobre o faturamento. (BRASIL, 1998). E a alíquota da COFINS definida pelo artigo 8º da Lei nº 9.718 de 1998, em 3% sobre o faturamento. (BRASIL, 1998).

A seguir são destacadas as normas de apuração do ISSQN.

2.4.3 Apuração do ISSQN

O Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) é um tributo de competência dos Municípios e do Distrito Federal, regulamentado pela Lei Complementar nº 116 de 2003, estabelece o fato gerador como a prestação de serviço constantes na lista de serviços anexa a esta lei. (BRASIL, 2003).

Compete a cada Município criar a sua própria legislação, desde que obedecidas às normas gerais estabelecidas pela Lei Complementar nº 116 de 2003, que determina que a base de cálculo do imposto é o preço do serviço prestado e estabelece uma alíquota mínima do imposto de 2% e máxima de 5%. (BRASIL, 2003).

Para a realização da parte prática do trabalho, foram utilizadas as legislações específicas de cada Município sede das empresas, objeto deste estudo. A do Município de Ivoti, cuja Lei Municipal nº 2.500 de 2009 estabelece a aplicação da alíquota de ISSQN de 2% para os serviços de representação comercial, compreendidos pelo código do item da lista de serviços 10.09. (IVOTI, 2009).

E a legislação do Município de Canoas, conforme Lei Municipal nº 4.818 de 2003 estabelece a aplicação da alíquota de ISSQN de 2,5% até o ano de 2017. (CANOAS, 2003). E a Lei Municipal nº 6.103 de 2017, alterou a alíquota para 3% a partir de 2018. (CANOAS, 2017).

No item a seguir, apresentam-se as regras para a apuração da CPP com base no regime do Lucro Presumido.

2.4.4 Apuração da CPP

A Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) instituída pela Lei nº 8.212 de 1991, incide sobre a folha de pagamento dos empregados e sobre a retirada de pró-labore pago aos sócios. (BRASIL, 1991). E por meio da Lei nº 12.546 de 2011, alguns contribuintes ficaram sujeitos à incidência da contribuição previdenciária sobre a receita bruta, de acordo com a atividade exercida pela empresa. (BRASIL, 2011).

A contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração paga aos sócios a título de retirada de pró-labore é apurada mediante a aplicação da alíquota de 20% sobre a base de cálculo que corresponde ao valor total dessas remunerações pagas mensalmente aos sócios. (BRASIL, 1991).

Em relação à contribuição previdenciária patronal incidente sobre a folha de pagamento, para apuração do valor devido deverá ser aplicadas a alíquota de 20% sobre as remunerações pagas aos empregados, adicionadas as alíquotas relativas aos Riscos Ambientais do Trabalho (RAT) correspondente a 1% (risco leve), 2% (risco médio) e 3% (risco grave) de acordo com a atividade preponderante da empresa e do risco oferecido pelo trabalho. (BRASIL, 1991).

A partir do Fator Acidentário de Prevenção (FAP), vigente desde 2010, pelo Decreto nº 6.957 de 2009, as alíquotas do RAT de 1%, 2% e 3% podem ser reduzidas em até 50% ou aumentadas em até 100% em razão do desempenho da empresa em relação à atividade econômica, mediante índice frequência, gravidade e custo calculado pelo Conselho Nacional de Previdência Social. (BRASIL, 2009).

Ficam as empresas sujeitas também a contribuição previdenciária destinada a terceiros, conforme trata o artigo 109 da IN RFB nº 971 de 2009, apurada mediante a aplicação da alíquota determinada de acordo com o código do Fundo de Previdência e Assistência Social (FPAS) que indica a atividade desenvolvida pela empresa. (BRASIL, 2009).

No caso das empresas comerciais e agentes do comércio em que o código FPAS é 515, a alíquota total relativa às contribuições para terceiros é de 5,8% que corresponde a 0,6% destinado ao SEBRAE, 1% ao SENAC, SENAI ou SENAT, 0,2% ao INCRA, 2,5% ao Salário-Educação e 1,5% ao SESI, SESC ou SEST. (BRASIL, 2009).

Apresentados os principais aspectos relativos às apurações dos tributos pelo regime do Lucro Presumido, no item a seguir aborda-se sobre o regime do Simples Nacional, objeto deste estudo, com ênfase para a nova Lei Complementar nº 155 (BRASIL, 2016).

2.5 SIMPLES NACIONAL

O Simples Nacional é o regime tributário conhecido por ser diferenciado, simplificado e favorecido aplicado às pessoas jurídicas classificadas de Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP), instituído pela Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006, também conhecida como a Lei Geral das Micro e Pequenas Empresas, e começou a vigorar a partir de 1º de julho de 2007. (BRASIL, 2006).

Neste item, são apresentados os aspectos gerais da legislação do Simples Nacional, tais como as regras de opção e os tributos por ele abrangidos, assim como, apresentar as principais normas do regime tributário, alteradas a partir da nova lei que altera a Lei Complementar nº 123 de 2006 (BRASIL 2006), voltadas para as empresas objeto deste estudo.

2.5.1 Aspectos Gerais

A Lei Complementar nº 123, através do artigo 12, denomina o Simples Nacional como um Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições. (BRASIL, 2006). E estabelece normas gerais relativas à apuração e recolhimento dos impostos e das contribuições federais, estaduais e municipais, mediante uma única guia de arrecadação, às obrigações acessórias exigidas por este regime. (FABRETTI, 2009). Assim como, aspectos relativos às licitações públicas, às relações de trabalho, ao estímulo ao crédito, acesso à justiça, dentre outros.

2.5.1.1 Opção pelo Simples Nacional

A opção ao regime tributário do Simples Nacional, para empresas que não estejam no início de atividades, deve ser realizada somente pela internet no mês de

janeiro sendo irrevogável para todo o ano-calendário, podendo o contribuinte se antecipar por meio de agendamento disponível a partir de novembro do ano-calendário anterior ao início da vigência da opção. Através do agendamento são realizadas as verificações de pendências impeditivas a opção pelo Simples Nacional. (RECEITA FEDERAL, 2017).

Para as empresas em início de atividade, portanto, o prazo para a realização da opção é de 30 (trinta) dias contados do último deferimento de inscrição estadual ou municipal, desde que não decorridos os 180 (cento e oitenta) dias contados a partir da inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica (CNPJ). (RECEITA FEDERAL, 2017).

Para poder optar pelo regime tributário do Simples Nacional, as empresas devem atender a uma série de condições relacionadas a:

- a) atividade econômica desenvolvida – determina quais atividades são permitidas e impeditivas à opção pelo Simples Nacional;
- b) origem do capital social – empresas que possuem sócio estrangeiro residente no exterior, ou participe do capital outra pessoa jurídica, ou possuem sócios que participam com mais de 10% do capital em outra empresa não beneficiada pelo Simples Nacional, dentre outros, não podem optar pelo regime;
- c) forma de organização social – empresas na forma de sociedades por ações estão impedidas;
- d) limite máximo de faturamento – obedecer o limite de faturamento estabelecido na condição de microempresa e empresa de pequeno porte. (REZENDE et al., 2010).

2.5.1.2 Tributos abrangidos no Simples Nacional

O imposto do Simples Nacional é recolhido mensalmente em Documento Único de Arrecadação do Simples (DAS), com vencimento até o dia 20 (vinte) do mês seguinte à ocorrência das operações, e engloba, em uma única guia, a arrecadação dos seguintes impostos e contribuições (BRASIL, 2006):

- I – Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);
- II – Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);
- III – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);
- IV – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS);
- V – Contribuição para o PIS/Pasep;
- VI – Contribuição Patronal Previdenciária (CPP);
- VII – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS);
- VIII – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). (BRASIL, 2006).

Para as empresas objeto deste estudo, cabe destacar que por serem apenas prestadoras de serviço, elas não são contribuintes do IPI e do ICMS. O Simples Nacional destas empresas, portanto, é recolhido em uma única guia, englobando apenas seis tributos (IRPJ, CSLL, COFINS, PIS, CPP e ISSQN).

A seguir, são apresentadas as principais alterações trazidas pela Lei Complementar nº 155 de 2016, priorizando as alterações que tem maior impacto para as empresas, objeto deste estudo.

2.5.2 O Simples Nacional a partir da Lei Complementar nº 155 de 2016

A Lei Complementar nº 155 decretada em 2016 pelo Congresso Nacional alterou a Lei Complementar nº 123 de 2006, com o intuito de reorganizar e simplificar a forma de apuração do imposto devido pelas empresas optantes pelo Simples Nacional. (BRASIL, 2016). As alterações compreendem desde o aumento no limite de faturamento à reestruturação dos Anexos de enquadramento do Simples Nacional, e nova sistemática de apuração. (BRASIL, 2016).

A seguir, são apresentadas as principais e significativas mudanças, a começar pela nova definição dada as Microempresas (ME) e as Empresas de Pequeno Porte (EPP) com base nos seus novos limites de faturamento.

2.5.2.1 Definição de ME e EPP

A classificação das pessoas jurídicas em Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP) se dá pelos parâmetros fiscais de receita bruta, na prática denominada de faturamento. (FABRETTI, 2009).

A Lei Complementar nº 123 (BRASIL, 2006), em seu artigo 3º, define microempresa ou empresa de pequeno porte como a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário.

Define microempresa a empresa que aufera em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais). Limite este que permaneceu inalterado com a nova lei. (BRASIL, 2006).

E define empresa de pequeno porte, a empresa que aufera em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais). (BRASIL, 2006).

A Lei Complementar nº 155 alterou, portanto, o limite de enquadramento e permanência no regime tributário do Simples Nacional, em que a receita bruta auferida em cada ano-calendário passou de R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) para R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais) o limite máximo. (BRASIL, 2016).

Porém, para fins de recolhimento do ICMS e do ISSQN, o limite máximo de receita bruta permanece de R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais), conforme prevê o artigo 13-A da nova lei, o valor que exceder o limite definido será tributado e recolhido separado da guia do Simples Nacional. (BRASIL, 2016).

A Lei Complementar nº 123 de 2006 define ainda que, para fins de enquadramento de microempresa e empresa de pequeno porte, as empresas podem auferir receitas no mercado interno até o limite estipulado e adicionalmente auferir receitas decorrentes de exportação de mercadorias e serviços, desde que não excedam o limite estipulado na referida lei. (BRASIL, 2006).

2.5.2.2 Nova Sistemática de Apuração do Simples Nacional

A nova lei alterou a redação do artigo 18 da Lei Complementar nº 123 de 2006 criando uma nova sistemática de apuração do imposto do Simples Nacional:

Art. 18 O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas, calculadas a partir das alíquotas nominais constantes nas tabelas dos Anexos I a V desta Lei Complementar [...]. (BRASIL, 2016).

A alíquota efetiva, de que trata a nova lei, aplicada sobre a base de cálculo para apuração do imposto será o resultado da seguinte fórmula:

$$\frac{\text{Receita Bruta dos últimos 12 meses} \times \text{Alíquota Nominal} - \text{Parcela a Deduzir}}{\text{Receita Bruta dos últimos 12 meses}}$$

Onde a alíquota nominal e o valor da parcela a deduzir estão estabelecidos nas novas tabelas do Simples Nacional, compreendidas nos Anexos I a V. (BRASIL, 2016).

2.5.2.3 Novas Tabelas do Simples Nacional

A partir da vigência da Lei Complementar nº 155 de 2016, reduziu de 6 (seis) para 5 (cinco) os Anexos ou Tabelas do Simples Nacional com a exclusão do Anexo VI, e reduziu de 20 (vinte) para 6 (seis) o número de faixas de enquadramento em cada um deles. E traz valores de parcela a deduzir a serem utilizadas na nova sistemática de apuração. (BRASIL, 2016).

Com a nova reestruturação das tabelas, as empresas prestadoras de serviço que antes eram tributadas pelo Anexo VI, com a sua extinção, passam a ser tributadas pelo Anexo V, podendo ser tributadas pelo Anexo III, cuja variação é determinada pelo resultado do Fator R, que compreende a relação dos gastos da folha de pagamento com a receita bruta. (BRASIL, 2016).

Com o objetivo de apresentar as formas de apuração do Simples Nacional e comparar os valores resultantes delas para as empresas objeto de análise, antes e depois da nova lei, foi utilizada a tabela do antigo Anexo VI da Lei Complementar nº 123 (BRASIL, 2006), vigente até o ano de 2017, e as novas tabelas dos Anexos III e

V do Simples Nacional da Lei Complementar nº 155 (BRASIL, 2016), vigentes a partir de 2018.

As alíquotas compreendidas no antigo Anexo VI do Simples Nacional, são apresentadas na Tabela 1.

Tabela 1 – Alíquotas no Anexo VI do Simples Nacional

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)		Alíquota	IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e CPP	ISS
1ª Faixa	Até 180.000,00	16,93%	14,93%	2,00%
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	17,72%	14,93%	2,79%
3ª Faixa	De 360.000,01 a 540.000,00	18,43%	14,93%	3,50%
4ª Faixa	De 540.000,01 a 720.000,00	18,77%	14,93%	3,84%
5ª Faixa	De 720.000,01 a 900.000,00	19,04%	15,17%	3,87%
6ª Faixa	De 900.000,01 a 1.080.000,00	19,94%	15,71%	4,23%
7ª Faixa	De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	20,34%	16,08%	4,26%
8ª Faixa	De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	20,66%	16,35%	4,31%
9ª Faixa	De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	21,17%	16,56%	4,61%
10ª Faixa	De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	21,38%	16,73%	4,65%
11ª Faixa	De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	21,86%	16,86%	5,00%
12ª Faixa	De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	21,97%	16,97%	5,00%
13ª Faixa	De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	22,06%	17,06%	5,00%
14ª Faixa	De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	22,14%	17,14%	5,00%
15ª Faixa	De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	22,21%	17,21%	5,00%
16ª Faixa	De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	22,21%	17,21%	5,00%
17ª Faixa	De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	22,32%	17,32%	5,00%
18ª Faixa	De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	22,37%	17,37%	5,00%
19ª Faixa	De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	22,41%	17,41%	5,00%
20ª Faixa	De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	22,45%	17,45%	5,00%

Fonte: (BRASIL, 2006).

Verificando a Tabela 1, nota-se que a alíquota inicial para apuração do Simples Nacional no Anexo VI para as empresas prestadoras de serviço, cujas atividades são de cunho intelectual, técnico e científico, até o ano de 2017 era de 16,93% na primeira faixa de enquadramento, e de até 22,45% na última faixa de enquadramento.

Para a determinação da partilha dos tributos que englobam o Simples Nacional, tais como o IRPJ, a CSLL, o PIS, a COFINS e a CPP, arrecadados na forma do Anexo VI, deve ser realizada com base nos parâmetros definidos na Tabela V-B do Anexo V da Lei Complementar nº 123 (BRASIL, 2006). A Tabela V-B é apresentada pela Tabela 2.

Tabela 2 – Partilha dos Tributos no Anexo VI do Simples Nacional

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	CPP I	IRPJ J	CSLL K	COFINS L	PIS/Pasep M
Até 180.000,00	N x 0,9	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I) - J - K	100 - I - J - K - L
De 180.000,01 a 360.000,00	N x 0,875	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I) - J - K	100 - I - J - K - L
De 360.000,01 a 540.000,00	N x 0,85	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I) - J - K	100 - I - J - K - L
De 540.000,01 a 720.000,00	N x 0,825	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I) - J - K	100 - I - J - K - L
De 720.000,01 a 900.000,00	N x 0,8	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I) - J - K	100 - I - J - K - L
De 900.000,01 a 1.080.000,00	N x 0,775	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I) - J - K	100 - I - J - K - L
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	N x 0,75	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I) - J - K	100 - I - J - K - L
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	N x 0,725	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I) - J - K	100 - I - J - K - L
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	N x 0,7	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I) - J - K	100 - I - J - K - L
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	N x 0,675	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I) - J - K	100 - I - J - K - L
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	N x 0,65	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I) - J - K	100 - I - J - K - L
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	N x 0,625	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I) - J - K	100 - I - J - K - L
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	N x 0,6	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I) - J - K	100 - I - J - K - L
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	N x 0,575	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I) - J - K	100 - I - J - K - L
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	N x 0,55	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I) - J - K	100 - I - J - K - L
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	N x 0,525	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I) - J - K	100 - I - J - K - L
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	N x 0,5	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I) - J - K	100 - I - J - K - L
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	N x 0,475	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I) - J - K	100 - I - J - K - L
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	N x 0,45	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I) - J - K	100 - I - J - K - L
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	N x 0,425	0,75 X (100 - I) X P	0,25 X (100 - I) X P	0,75 X (100 - I) - J - K	100 - I - J - K - L

Fonte: (BRASIL, 2006).

Conforme as informações apresentadas na Tabela 2, a partilha dos tributos segue uma sequencia, iniciada pela determinação em pontos percentuais da CPP, esta utilizada para determinação do percentual do IRPJ, ambas utilizadas para determinação do percentual da CSLL, utilizadas na determinação da percentagem da COFINS e por fim a sobra resulta no percentual relativo ao PIS.

Para as apurações dos tributos pelo Simples Nacional a partir das alterações trazidas pela nova lei, como já mencionado anteriormente, as empresas prestadoras

de serviço, antes enquadradas no Anexo VI, passam em 2018 a serem tributas pelo Anexo III ou V dependendo do resultado do fator relação de gastos com a folha de pagamento com a receita bruta. O novo Anexo III é apresentado pela Tabela 3.

Tabela 3 – Alíquotas no Anexo III do Simples Nacional

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	6,00%	-
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	11,20%	9.360,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	13,50%	17.640,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	16,00%	35.640,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	21,00%	125.640,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	33,00%	648.000,00

Fonte: (BRASIL, 2016).

Pelas informações apresentadas na Tabela 3, verifica-se que o novo Anexo III fornece a alíquota nominal e valor de parcela a deduzir, necessários para o cálculo da nova alíquota efetiva a ser utilizada para a apuração do Simples Nacional. As alíquotas nominais vão de 6% a 33% e a parcela a deduzir é nula para a primeira faixa e de R\$ 648.000,00 (seiscentos e quarenta e oito mil reais) na última faixa de enquadramento. Da mesma forma, a Tabela 4 apresenta as alíquotas do Anexo V da Lei Complementar nº 155 (BRASIL, 2016).

Tabela 4 – Alíquotas no Anexo V do Simples Nacional

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	15,50%	-
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	18,00%	4.500,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	19,50%	9.900,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	20,50%	17.100,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	23,00%	62.100,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	30,50%	540.000,00

Fonte: (BRASIL, 2016).

A partir da Tabela 4, verifica-se que as alíquotas nominais vão de 15,5% a 30,5% e o valor da parcela a deduzir é nula para a primeira faixa e de R\$ 540.000,00 (quinhentos e quarenta mil reais) para a última faixa de enquadramento.

Para cada uma das novas tabelas de alíquotas do Simples Nacional, a Lei Complementar nº 155 (BRASIL, 2016) traz uma tabela complementar com os

respectivos percentuais de partilha entre os tributos de IRPJ, CSLL, COFINS, PIS, CPP e ISS. A partilha dos tributos do Anexo III está apresentada pela Tabela 5.

Tabela 5 – Partilha dos Tributos no Anexo III do Simples Nacional

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos					
	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ISS (*)
1ª Faixa	4,00%	3,50%	12,82%	2,78%	43,40%	33,50%
2ª Faixa	4,00%	3,50%	14,05%	3,05%	43,40%	32,00%
3ª Faixa	4,00%	3,50%	13,64%	2,96%	43,40%	32,50%
4ª Faixa	4,00%	3,50%	13,64%	2,96%	43,40%	32,50%
5ª Faixa	4,00%	3,50%	12,82%	2,78%	43,40%	33,50% (*)
6ª Faixa	35,00%	15,00%	16,03%	3,47%	30,50%	–

Fonte: (BRASIL, 2016).

Na Tabela 5 foram apresentados os percentuais de partilha dos tributos abrangidos no Simples Nacional apurados na forma do Anexo III da nova lei, eles representam a percentagem da alíquota efetiva que corresponde ao IRPJ, CSLL, COFINS, PIS, CPP e ISSQN. Da mesma forma, é apresentada a partilha dos tributos do Anexo V, conforme Tabela 6.

Tabela 6 – Partilha dos Tributos no Anexo V do Simples Nacional

Faixas	Percentual de Repartição dos Tributos					
	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ISS (*)
1ª Faixa	25,00%	15,00%	14,10%	3,05%	28,85%	14,00%
2ª Faixa	23,00%	15,00%	14,10%	3,05%	27,85%	17,00%
3ª Faixa	24,00%	15,00%	14,92%	3,23%	23,85%	19,00%
4ª Faixa	21,00%	15,00%	15,74%	3,41%	23,85%	21,00%
5ª Faixa	23,00%	12,50%	14,10%	3,05%	23,85%	23,50%
6ª Faixa	35,00%	15,00%	16,44%	3,56%	29,50%	–

Fonte: (BRASIL, 2016).

A partir das informações da Tabela 6, verifica-se qual a percentagem da alíquota efetiva corresponde para cada tributo abrangido no Simples Nacional conforme Anexo V da nova lei.

O item a seguir destina-se a apresentação do Fator R, determinante para o enquadramento das empresas para fins de apuração dos tributos pelos Anexos III ou V do novo Simples Nacional.

2.5.2.4 Fator R

Por meio da Lei Complementar nº 155 (BRASIL, 2016), o antigo Anexo VI é extinto, e as atividades nele compreendidas passam agora a serem tributadas pelo Anexo III ou Anexo V, que dependerá do nível de utilização de mão de obra remunerada de pessoas físicas em relação a receita bruta da empresa, resultante do Fator R. (BRASIL, 2016).

O Fator R, de que trata a nova lei, será determinado pela seguinte fórmula:

$$\text{Fator R: } \frac{\text{Folha de Salários + Encargos (em 12 meses)}}{\text{Receita Bruta (em 12 meses)}}$$

Onde, considera-se a folha de salários e as retiradas de pró-labore, incluídos os encargos relativos a contribuições previdenciárias e o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS) pagos nos últimos 12 meses e o total da receita bruta dos últimos 12 meses. (BRASIL, 2016).

Desta forma, o Fator R, ou seja, a percentagem do faturamento destinado a gastos com folha de salário, se igual ou superior a 28% da receita bruta será tributada pelo Anexo III e se inferior a 28% da receita bruta será tributada pelo Anexo V. (BRASIL, 2016).

Algumas das atividades que estão sujeitas ao Fator R a partir de 2018 são: arquitetura; medicina laboratorial e enfermagem; odontologia; psicologia, psicanálise, acupuntura, fonoaudiologia, clínicas de nutrição; administração e locação de imóveis de terceiros; academias de dança, de ioga e de artes marciais; academias de atividades físicas, de natação; elaboração de programas de computadores, jogos eletrônicos; laboratórios de análises clínicas; serviços de tomografia, ressonância magnética; engenharia, cartografia, topografia, geologia, agronomia; medicina veterinária; representação comercial; perícia; auditoria, consultoria, gestão, controle e administração; jornalismo e publicidade. (RECEITA FEDERAL, 2017).

Conhecidas e apresentadas as principais alterações do Simples Nacional, o próximo item destina-se as pesquisas realizadas sobre o tema e o problema levantados neste estudo.

2.6 PESQUISAS REALIZADAS SOBRE O TEMA

Com a finalidade de complementar a justificativa apresentada para a proposta deste trabalho, realizou-se pesquisas relacionadas ao tema e ao problema abordados, buscando-as por assuntos como: planejamento tributário, Simples Nacional, carga tributária e pequenas empresas. O resultado destas pesquisas está demonstrado de forma resumida no Quadro 1.

Quadro 1– Pesquisas realizadas sobre o tema

Ano	Autor	Objetivo	Instrumento de Pesquisa	Resultado
2015	BIANCHI, Márcia SOUZA, Angela Rozane Leal de VIEGAS, César	Analisar artigos publicados nos Congressos Brasileiros de Contabilidade e de Custos no período de 2007 a 2015, que abordam o planejamento tributário e o impacto do Simples Nacional para as pequenas empresas	A pesquisa realizada é classificada como qualitativa, descritiva e documental, devido a analisar artigos publicados em dois Congressos Brasileiros, um de Contabilidade e outro de Custos.	Verificou-se a importância do planejamento tributário para a redução dos custos tributários e garantir a sustentabilidade das pequenas empresas. E com a criação do Simples Nacional, ocorreu aumento das cargas tributárias para algumas empresas do ramo come
2017	SILVA, Karina dos Santos da	Mensurar qual o (b)ônus de permanecer tributado pelo Simples Nacional analisando as propostas de mudanças para o ano de 2018 pela LC 155/2016	Coleta de dados de 2016 e 2017 de três empresas, do comércio, de serviço de fisioterapia e de serviço de estética, aplicando as novas regras da LC 155/2016 e comparando com as da LC 123/2006	As empresas de comércio e de serviço de estética apresentaram bônus, e a de serviço de fisioterapia apresentou ônus, uma vez que o valor da folha e do faturamento passam a ser decisivos para a aplicação da nova LC 155/2016
2017	CARVALHO, André Gláudie SANTOS, Diego Bezerra dos	Abordar o Simples Nacional e suas modificações no decorrer dos seus 10 anos de vigência. E explicar de forma simples e direta as mudanças trazidas pela LC 155/2016	Análise da lei e comparações com o regime anterior, apresentando as alterações com maior impacto. E para fundamentação metodológica foi realizada pesquisa bibliográfica, focada no estudo comparativo das alterações sofridas no decorrer do tempo.	Mesmo sofrendo as alterações da LC 155/2016, o Simples Nacional ainda é o regime de tributação viável para as micro e pequenas empresas. E o novo cálculo tornou-se mais próximo da realidade das empresas.

Fonte: Elaborado pela autora.

A partir das pesquisas realizadas sobre o tema, apresentadas pelo Quadro 1, pode-se verificar que assuntos como o planejamento tributário e o regime tributário do Simples Nacional estão sempre sendo objeto de estudos na área da Contabilidade, com o objetivo de evidenciar a sua importância na tentativa de redução da carga tributária para as micro e pequenas empresas.

Além da sua contribuição para a redução dos custos tributários, o planejamento tributário auxilia também para garantir a sustentabilidade dos negócios das pequenas empresas, como conclui César Viegas (2015) na monografia retirada do repositório digital da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS).

E o regime tributário do Simples Nacional é visto, portanto, como alternativa para as micro e pequenas empresas alcançarem a redução dos seus custos

tributários, pelo fato de ser um regime criado com a finalidade de diferenciar dos demais regimes existentes, simplificar e favorecer a vida dos pequenos empreendimentos, com alíquotas menores e benefícios concedidos exclusivamente a eles.

Mesmo quando a Lei Complementar nº 155 (BRASIL, 2016) ainda não tinha entrado em vigor, estudos já foram realizados com o objetivo de averiguar possíveis vantagens e desvantagens na permanência de algumas empresas no regime do Simples Nacional. Como foi analisado por Carvalho e Santos (2017), no artigo publicado na Revista Saber Eletrônico da União das Faculdades de Jussara de Goiás, em que conclui após análises realizadas da nova Lei que o Simples Nacional ainda seria vantajoso para as pequenas empresas.

Na monografia apresentada pela aluna Karina Silva (2017), do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, foi realizada uma análise com base na aplicação das novas regras trazidas pela nova Lei Complementar nº 155 (BRASIL, 2016) em três empresas distintas, como se a nova lei já estivesse em vigor, sobre valores e dados passados dessas empresas. Foi verificado que a nova lei pode trazer desvantagens para algumas empresas, de acordo com a atividade exercida, e valores de folha de salário e faturamento por elas obtidos.

Realizada a revisão bibliográfica e apresentados os conceitos do referencial teórico, no próximo capítulo é abordado à metodologia de pesquisa utilizada.

3 METODOLOGIA

Este capítulo aborda os métodos de pesquisa, a classificação da pesquisa, a coleta, tratamento e análise dos dados, assim como a limitação do método.

Para Fachin (1993, p. 36), “Todo trabalho científico deve ser apoiado em procedimentos metodológicos, que conduzem a operações denominadas conhecer, agir e fazer”. Pois proporcionam aos pesquisadores, a orientação necessária para facilitar o planejamento de uma pesquisa, a formular hipóteses, a coordenar investigações, a realizar experiências e interpretar resultados. (FACHIN, 1993).

Silva (2008, p. 13) conceitua a metodologia “[...] como o estudo do método para se buscar determinado conhecimento.” E Oliveira (2011, p. 20) define método como “[...] o caminho ordenado e sistemático para chegar a um fim”.

Segundo Fachin (1993), o ser humano faz uso basicamente de dois procedimentos do raciocínio para a compreensão de fatos e acontecimentos que o cercam, o indutivo, baseado na análise, e o dedutivo, baseado em síntese.

O método indutivo parte de uma análise de dados particulares e se encaminha para chegar a um conhecimento geral. Enquanto que o método dedutivo, a partir de duas preposições surge uma conclusão, ou seja, parte do conhecimento geral para o conhecimento particular. (FACHIN, 1993). Esta pesquisa foi realizada pelo método indutivo, pois se caracteriza em realizar uma análise de dados particulares para se chegar a uma conclusão geral, característico do estudo de caso.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

A classificação da pesquisa auxilia para a organização dos fatos e conseqüentemente o seu entendimento. Através da classificação, o pesquisador consegue conferir maior racionalidade às etapas requeridas para sua execução, o que proporciona a realização da pesquisa em tempo mais curto, a maximização da utilização de recursos e a obtenção de resultados mais satisfatórios. (GIL, 2010).

Para Gil (2010), uma pesquisa pode ser classificada quanto a sua natureza em duas grandes categorias, a básica e a aplicada. A primeira tem o propósito unicamente de ampliar o conhecimento, sem se preocupar com a sua aplicação na prática. E a segunda tem a finalidade de resolver problemas com a aplicação em

uma situação específica, ou seja, visa solucionar problemas específicos com a aplicação imediata em determinada realidade. (OTT, 2012).

A partir destas definições, classificou-se a pesquisa quanto à sua natureza como uma pesquisa aplicada, onde o estudo realizado foi aplicado na prática de um problema específico.

Quanto aos objetivos, a pesquisa pode ser classificada como exploratória, tendo em vista o propósito de proporcionar maior familiaridade com o problema através de estudo de caso. (SILVA, 2008). E como descritiva que tem a finalidade de expor as características de uma determinada população ou fenômeno, realiza-se a coleta de dados, análise e a interpretação dos mesmos. (SILVA, 2008).

A pesquisa foi classificada quanto aos seus procedimentos técnicos, como documental, que consiste na coleta de dados através de documentos institucionais, normalmente específicos de uma determinada empresa ou organização. (GIL, 2010). E como estudo de caso, cujo objeto estudado neste tipo de pesquisa pode ser uma empresa, um indivíduo ou até mesmo uma situação específica. (OLIVEIRA, 2011).

Nesta pesquisa, por exemplo, os dados foram retirados das escriturações fiscais e relatórios da folha de pagamento das empresas estudadas, portanto, realizadas por meio de pesquisa documental e de estudo de casos.

E quanto à abordagem do problema, a pesquisa é classificada como quantitativa que significa para Ott (2012, p. 44) “[...] traduzir em números opiniões e informações para classificá-las e analisá-las.” Esta pesquisa consistiu na coleta e apresentação dos dados das empresas de forma numérica com a utilização de tabelas, e que permitirá ao final a realização de comparações.

3.2 UNIDADE DE ANÁLISE

A pesquisa foi realizada em duas empresas, denominadas de unidades de análise, cujas atividades de ambas no antigo Simples Nacional eram enquadradas e tributadas na forma do Anexo VI da Lei Complementar nº 123 (BRASIL, 2006), e a partir da Lei Complementar nº 155 (BRASIL, 2016) passaram a estar sujeitas ao Fator R.

Intencionalmente a pesquisa foi realizada em duas empresas distintas, mas cujas atividades são as mesmas em ambas, a de representação comercial, justamente para apresentar o que a nova lei proporcionou para cada uma delas, de

acordo com as suas características, seus respectivos valores de folha de salário e receita bruta auferida.

3.3 COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS

A coleta de dados foi por meio da pesquisa documental, que compreendeu no levantamento dos números das receitas brutas auferidas pelas empresas nos anos de 2016 e 2017, através das escriturações fiscais por elas declarados. E ainda em relação ao mesmo período, foi necessário também o levantamento dos valores apurados de folha de pagamento, pró-labore e encargos para a aplicação das novas regras de cálculo do Simples Nacional.

Os valores coletados foram utilizados para apuração dos tributos com base no regime do Lucro Presumido e do Simples Nacional para o ano de 2017 e como forma de planejamento tributário para 2018, foram aplicadas as novas regras trazidas pela Lei Complementar nº 155 (BRASIL, 2016) com a finalidade de comparação das cargas tributárias.

Os dados levantados foram, portanto, tratados e compilados, a reprodução dos cálculos da apuração dos tributos realizou-se com o auxílio de ferramentas como planilhas de Excel e apresentados em forma de tabelas.

3.4 ANÁLISE DOS DADOS

Os dados coletados através da pesquisa documental e apresentados por meio de tabelas foram analisados, e realizou-se uma comparação dos resultados obtidos, entre os valores dos tributos apurados com base no regime do Lucro Presumido e dos tributos apurados com base nas novas alterações trazidas pela Lei Complementar nº 155 (BRASIL, 2016) a fim de verificar o regime que proporcionasse redução das cargas tributárias para o novo ano.

3.5 LIMITAÇÕES DO MÉTODO E ESTUDO

A metodologia utilizada neste trabalho pode ser aplicada a demais empresas, porém é importante destacar, que as conclusões obtidas pela sua aplicação ficam limitadas única e exclusiva para as empresas objeto deste estudo, por estar

diretamente focada no atendimento às necessidades e particularidades de cada empresa.

Qualquer utilização destes métodos por outras empresas, com características completamente diferentes das apresentadas neste trabalho poderá proporcionar distorções das informações e conseqüentemente em falsos resultados.

Todo o estudo de ordem tributária tem a possibilidade de ser explorado em diversos aspectos, conseqüentemente, este trabalho fica sujeito e exposto a comparações por sua vasta abrangência.

Conhecidas as metodologias aplicadas neste trabalho, o próximo capítulo compreende na apresentação das unidades de análise e dos dados coletados, as apurações dos tributos no Lucro Presumido e no Simples Nacional e as comparações das cargas tributárias.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Este capítulo compõe-se do desenvolvimento da parte prática do trabalho, em que são apresentadas as informações necessárias para o seu desenvolvimento e aplicação. São apresentadas as unidades de análise utilizadas como objeto de estudo deste trabalho, a apresentação dos dados coletados de cada uma delas, as apurações dos tributos e as comparações das cargas tributárias.

4.1 APRESENTAÇÃO DAS UNIDADES

Para manter a privacidade e o sigilo das informações fornecidas pelas empresas e seus responsáveis, as empresas objeto deste estudo foram denominadas com nomes fictícios, de Empresa Cometa e Empresa Estrela.

A Empresa Cometa fica estabelecida no Município de Ivoti, foi constituída no ano de 1996 e tem como atividade principal a de representantes comerciais e agentes do comércio de combustíveis, minerais, produtos siderúrgicos e químicos.

Representa atualmente apenas uma empresa de tintas industriais, que oferece produtos aos setores calçadistas, serigráficos, indústrias de plástico, metal mecânico, manutenção industrial e construção civil.

Não possui funcionários, a atividade é exercida pelo próprio sócio administrador da empresa.

A empresa desde a sua constituição até o final de 2017 era tributada pelo regime do Lucro Presumido, e a partir de 2018 optou pelo Simples Nacional com as alterações trazidas pela Lei Complementar nº 155 (BRASIL, 2016) fez-se necessário este estudo para verificar os reflexos que a nova lei trouxe para a empresa.

A Empresa Estrela fica estabelecida no Município de Canoas, foi constituída em 2005, e tem como atividade principal a de representantes comerciais e agentes do comércio especializado em produtos não especificado anteriormente.

A atividade é exercida pelo próprio sócio administrador da empresa, e possui uma funcionária que exerce atividade de secretária.

A empresa era tributada pelo Lucro Presumido no ano de 2017, e passou a ser optante pelo Simples Nacional em 2018, a partir das novas alterações trazidas pela Lei Complementar nº 155 (BRASIL, 2016).

4.2 APRESENTAÇÃO DOS DADOS

Para a realização da parte prática deste estudo, foram coletadas junto às empresas as informações necessárias para a apuração dos tributos pelo regime do Simples Nacional e do Lucro Presumido de 2017 e para o ano de 2018.

Como o Simples Nacional é apurado com base nos valores de receita bruta dos últimos 12 (doze) meses, para as apurações das competências de 2017 foram necessárias as coletas dos dados do ano de 2016 das duas empresas analisadas.

Através das escriturações fiscais e relatórios da folha de pagamento da Empresa Cometa, foram levantados os dados mensais relativos à receita bruta e valores de pró-labore pagos ao sócio. Os dados referentes aos anos de 2016 e 2017 são apresentados na Tabela 7.

Tabela 7 – Dados Coletados junto a Empresa Cometa de 2016 e 2017

Período de Apuração	Receita Bruta (R\$)	Pró-Labore (R\$)	Período de Apuração	Receita Bruta (R\$)	Pró-Labore (R\$)
jan/16	2.332,89	880,00	jan/17	2.189,71	937,00
fev/16	2.368,96	880,00	fev/17	3.135,98	937,00
mar/16	2.972,64	880,00	mar/17	3.197,28	937,00
abr/16	5.744,29	880,00	abr/17	3.240,09	937,00
mai/16	3.606,53	880,00	mai/17	1.799,40	937,00
jun/16	3.145,37	880,00	jun/17	4.107,40	937,00
jul/16	2.574,84	880,00	jul/17	3.506,59	937,00
ago/16	3.277,73	880,00	ago/17	3.203,47	937,00
set/16	3.617,51	880,00	set/17	5.477,69	937,00
out/16	3.556,42	880,00	out/17	3.543,98	937,00
nov/16	3.378,33	880,00	nov/17	4.046,01	937,00
dez/16	2.237,62	880,00	dez/17	4.512,52	937,00
Total do Ano	38.813,13	10.560,00	Total do Ano	41.960,12	11.244,00

Fonte: Elaborada pela Autora com base nos dados da Empresa Cometa.

A partir das informações da Tabela 7, verifica-se que a Empresa Cometa auferiu uma receita bruta anual em 2016 de R\$ 38.813,13 e em 2017 de R\$ 41.960,12. E a título de retirada de pró-labore pago ao sócio o equivalente a um salário mínimo por mês, totalizando no ano de 2016 um valor de R\$ 10.560,00 e em 2017 um valor de R\$ 11.244,00.

Da mesma forma, foram coletados os dados da Empresa Estrela referente os anos de 2016 e 2017, que correspondem aos valores mensais de receita bruta,

valores de folha de pagamento e de retiradas de pró-labore. Os dados são apresentados na Tabela 8.

Tabela 8 – Dados Coletados junto a Empresa Estrela de 2016 e 2017

Período de Apuração	Receita Bruta (R\$)	Pró-Labore (R\$)	Período de Apuração	Receita Bruta (R\$)	Folha de Pagamento (R\$)	Pró-Labore (R\$)
jan/16	0,00	0,00	jan/17	16.362,18	0,00	950,00
fev/16	0,00	0,00	fev/17	15.711,04	0,00	950,00
mar/16	0,00	0,00	mar/17	14.945,45	0,00	950,00
abr/16	0,00	0,00	abr/17	15.134,68	1.128,40	950,00
mai/16	0,00	0,00	mai/17	11.118,19	1.209,00	950,00
jun/16	0,00	0,00	jun/17	12.504,11	1.209,00	950,00
jul/16	0,00	0,00	jul/17	17.646,44	1.209,00	950,00
ago/16	444,95	0,00	ago/17	15.080,38	1.209,00	950,00
set/16	1.869,82	0,00	set/17	19.300,17	1.209,00	950,00
out/16	10.426,59	900,00	out/17	20.810,20	1.209,00	950,00
nov/16	12.845,18	900,00	nov/17	23.503,54	1.209,00	950,00
dez/16	9.665,36	900,00	dez/17	22.005,11	1.209,00	950,00
Total do Ano	35.251,90	2.700,00	Total do Ano	204.121,49	10.800,40	11.400,00

Fonte: Elaborada pela Autora com base nos dados da Empresa Estrela.

A partir das informações da Tabela 8, nota-se que a Empresa Estrela iniciou suas atividades de representação comercial em agosto de 2016 após um longo período em que esteve sem operação. No ano de 2016, portanto, sua receita bruta anual foi de R\$ 35.251,90 e registrou R\$ 2.700,00 em retirada de pró-labore. No ano de 2017, sua receita bruta anual foi de R\$ 204.121,49 e os valores da folha de pagamento totalizaram R\$ 10.800,40 e R\$ 11.400,00 de retirada de pró-labore.

Conhecidas as unidades de análise e os seus respectivos dados coletados em suas escriturações fiscais e relatórios da folha de pagamento, o próximo item destina-se a apuração dos tributos nos regimes do Lucro Presumido e do Simples Nacional, bem como a análise dos dados e resultados.

4.3 APURAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Neste item foram realizadas as apurações dos tributos com base nos dados coletados e apresentados no item anterior, para os anos de 2017 e 2018 pelo regime tributário do Lucro Presumido e pelo Simples Nacional. E ao final, foram realizadas as comparações entre os valores apurados nos dois regimes tributários.

4.3.1 Apuração dos Tributos no ano de 2017

Com o propósito de avaliar as mudanças trazidas pela Lei Complementar nº 155 (BRASIL, 2016) e os reflexos que a mesma trouxe para as empresas analisadas, realizou-se as apurações dos tributos do ano de 2017 pelo regime do Lucro Presumido, e pelo regime do Simples Nacional com base nas regras vigentes até ano de 2017, anteriores a nova lei.

No próximo item, apresentam-se as apurações com base no Lucro Presumido das duas empresas analisadas.

4.3.1.1 Apuração pelo Lucro Presumido

As apurações dos tributos pelo Lucro Presumido foram realizadas com base nos dados coletados relativos ao ano de 2017, em cada unidade de análise. Os cálculos foram realizados separadamente para cada tributo, ISSQN, PIS, COFINS, IRPJ, CSLL e CPP.

4.3.1.1.1 Apuração do ISSQN

De acordo com o artigo 7º da Lei Complementar nº 116 (BRASIL, 2003), a base de cálculo do ISSQN é o preço dos serviços prestados, ou em outras palavras, a receita bruta auferida com a prestação de serviços. E sobre a base de cálculo do ISSQN, é aplicada a alíquota que varia de 2% a 5% de acordo com o Município sede de cada empresa, e da atividade realizada, para determinar o valor do imposto devido.

Para a apuração do ISSQN da Empresa Cometa, estabelecida no Município de Ivoti, foi aplicada a alíquota de 2% sobre a prestação de serviços, em conformidade com a Lei Municipal nº 2.500. (IVOTI, 2009). E para a determinação do ISSQN devido pela Empresa Estrela, estabelecida no Município de Canoas, aplicou-se a alíquota de 2,5% sobre a receita bruta de prestação de serviços, conforme Lei Municipal nº 4.818. (CANOAS, 2003).

A Tabela 9 apresenta os valores de ISSQN apurados pela Empresa Cometa e pela Empresa Estrela no ano de 2017.

Tabela 9 – Apuração do ISSQN no ano de 2017

Período de Apuração	Empresa Cometa		Empresa Estrela	
	Receita Bruta do mês (R\$)	ISSQN em R\$ (RB x 2%)	Receita Bruta do mês (R\$)	ISSQN em R\$ (RB x 2,5%)
jan/17	2.189,71	43,79	16.362,18	409,05
fev/17	3.135,98	62,72	15.711,04	392,78
mar/17	3.197,28	63,95	14.945,45	373,64
abr/17	3.240,09	64,80	15.134,68	378,37
mai/17	1.799,40	35,99	11.118,19	277,95
jun/17	4.107,40	82,15	12.504,11	312,60
jul/17	3.506,59	70,13	17.646,44	441,16
ago/17	3.203,47	64,07	15.080,38	377,01
set/17	5.477,69	109,55	19.300,17	482,50
out/17	3.543,98	70,88	20.810,20	520,26
nov/17	4.046,01	80,92	23.503,54	587,59
dez/17	4.512,52	90,25	22.005,11	550,13
Total do Ano	41.960,12	839,20	204.121,49	5.103,04

Fonte: Elaborada pela Autora com base nas Tabelas 7 e 8.

A partir das informações da Tabela 9, verifica-se que a Empresa Cometa, apurou no ano de 2017 um montante de ISSQN devido no valor de R\$ 839,20 sobre uma receita bruta anual de R\$ 41.960,12. E a Empresa Estrela, apurou no mesmo ano, um montante de ISSQN no valor de R\$ 5.103,04 sobre a receita bruta anual de R\$ 204.121,49.

Apurados os valores de ISSQN para o ano de 2017, no próximo item foram calculados e apresentados os valores do PIS e da COFINS das empresas analisadas.

4.3.1.1.2 Apuração do PIS e da COFINS

Os valores devidos de PIS e COFINS foram calculados mensalmente a partir da receita bruta auferida em cada mês, e sobre esta base de cálculo, aplicou-se as alíquotas de 0,65% e 3% respectivamente. E as empresas tributadas pelo Lucro Presumido estão sujeitas a incidência cumulativa da apuração do PIS e da COFINS, que não permite o aproveitamento de créditos. Os valores apurados de PIS e COFINS da Empresa Cometa e da Empresa Estrela no ano de 2017 são apresentados na Tabela 10.

Tabela 10 – Apuração do PIS e da COFINS no ano de 2017

Período de Apuração	Empresa Cometa			Empresa Estrela		
	Receita Bruta do mês (R\$)	PIS em R\$ (RB x 0,65%)	COFINS R\$ (RB x 3%)	Receita Bruta do mês (R\$)	PIS em R\$ (RB x 0,65%)	COFINS R\$ (RB x 3%)
jan/17	2.189,71	14,23	65,69	16.362,18	106,35	490,87
fev/17	3.135,98	20,38	94,08	15.711,04	102,12	471,33
mar/17	3.197,28	20,78	95,92	14.945,45	97,15	448,36
abr/17	3.240,09	21,06	97,20	15.134,68	98,38	454,04
mai/17	1.799,40	11,70	53,98	11.118,19	72,27	333,55
jun/17	4.107,40	26,70	123,22	12.504,11	81,28	375,12
jul/17	3.506,59	22,79	105,20	17.646,44	114,70	529,39
ago/17	3.203,47	20,82	96,10	15.080,38	98,02	452,41
set/17	5.477,69	35,60	164,33	19.300,17	125,45	579,01
out/17	3.543,98	23,04	106,32	20.810,20	135,27	624,31
nov/17	4.046,01	26,30	121,38	23.503,54	152,77	705,11
dez/17	4.512,52	29,33	135,38	22.005,11	143,03	660,15
Total Ano	41.960,12	272,74	1.258,80	204.121,49	1.326,79	6.123,64

Fonte: Elaborada pela Autora com base nas Tabelas 7 e 8.

De acordo com os dados apresentados na Tabela 10, verifica-se que os valores devidos de PIS e COFINS pela Empresa Cometa em 2017 foram de R\$ 272,74 e R\$ 1.258,80 respectivamente. E para a Empresa Estrela, apurou-se um montante de PIS devido no valor de R\$ 1.326,79 e de COFINS devido um valor de R\$ 6.123,64.

Apresentadas as apurações do PIS e da COFINS devidos pelas empresas do Lucro Presumido analisadas, o próximo item destina-se às apurações do IRPJ e da CSLL.

4.3.1.1.3 Apuração do IRPJ e da CSLL

A apuração dos valores devidos de IRPJ e de CSLL pelo Lucro Presumido consiste inicialmente em estimar o lucro através da aplicação de percentuais de presunção estabelecidos pela Receita Federal por meio do Decreto nº 3.000 (BRASIL, 1999) sobre a receita bruta auferida no trimestre, resultando na base de cálculo para apuração dos referidos tributos.

Para as atividades de prestação de serviço de representação comercial, caso das empresas analisadas, os percentuais aplicados sobre a receita bruta auferida no trimestre para determinação da base de cálculo presumida do IRPJ são de 32% para

as empresas que auferiram receita bruta acumulada anual superior a R\$ 120.000,00 e de 16% quando auferiram receita bruta acumulada anual inferior a R\$ 120.000,00. (BRASIL, 2017).

Após a determinação da base de cálculo presumida, sobre a mesma aplica-se a alíquota do IRPJ de 15%. E ainda, para o valor da base de cálculo que exceder o limite da multiplicação de R\$ 20.000,00 pelo número de meses do respectivo período de apuração, sobre este excedente incide o adicional de IRPJ a alíquota de 10%. (BRASIL, 2017).

A Tabela 11 apresenta as apurações trimestrais dos valores devidos de IRPJ no ano de 2017 das empresas analisadas.

Tabela 11 – Apuração do IRPJ no ano de 2017

Período de Apuração	Empresa Cometa			Empresa Estrela		
	Receita Bruta do trimestre (R\$)	BC do IRPJ em R\$ (RB x 16%)	IRPJ em R\$ (BC x 15%)	Receita Bruta do trimestre (R\$)	BC do IRPJ em R\$ (RB x 32%)	IRPJ em R\$ (BC x 15%)
1º TRIM/17	8.522,97	1.363,68	204,55	47.018,67	15.045,97	2.256,90
2º TRIM/17	9.146,89	1.463,50	219,53	38.756,98	12.402,23	1.860,34
3º TRIM/17	12.187,75	1.950,04	292,51	52.026,99	16.648,64	2.497,30
4º TRIM/17	12.102,51	1.936,40	290,46	66.318,85	21.222,03	3.183,30
Total Ano	41.960,12	6.713,62	1.007,04	204.121,49	65.318,88	9.797,83

Fonte: Elaborada pela Autora com base nas Tabelas 7 e 8.

De acordo com as informações demonstradas na Tabela 11, pode-se verificar que a Empresa Cometa apurou no ano de 2017 um valor total de R\$ 1.007,04, devido de IRPJ, que representa 2,4% do total da receita bruta auferida no ano. Neste caso, a alíquota utilizada para a determinação da base de cálculo presumida foi de 16% devido à empresa não ter auferido receita bruta anual superior a R\$ 120.000,00. E não houve a incidência do adicional de IRPJ porque a empresa em nenhum dos trimestres excedeu o valor de R\$ 60.000,00 de base de cálculo.

Para a determinação da base de cálculo presumida do IRPJ da Empresa Estrela aplicou-se o percentual de 32% sobre a receita bruta auferida, conforme Tabela 11, devido à empresa ter ultrapassado o valor de R\$ 120.000,00 de receita bruta anual. As bases de cálculo não excederam o valor de R\$ 60.000,00 em nenhum dos trimestres, não incidindo o adicional de IRPJ. O valor total devido de IRPJ no ano de 2017 foi, portanto, de R\$ 9.797,83 que corresponde a 4,8% do total da receita bruta auferida no período.

Apurando-se os valores de IRPJ com base no Lucro Presumido, pelo mesmo regime devem ser apurados os valores devidos da CSLL. (BRASIL, 2017). Para a determinação da base de cálculo presumida para as empresas analisadas foi aplicado o percentual de 32% sobre a receita bruta auferida com a prestação de serviço, conforme IN RFB nº 1.700 (BRASIL, 2017).

A alíquota para apuração e determinação do valor devido da CSLL é de 9% aplicado sobre o valor definido da base de cálculo presumida. (BRASIL, 2017). A Tabela 12 apresenta os valores apurados da CSLL da Empresa Cometa e Empresa Estrela.

Tabela 12 – Apuração da CSLL no ano de 2017

Período de Apuração	Empresa Cometa			Empresa Estrela		
	Receita Bruta do trimestre (R\$)	BC da CSLL em R\$ (RB x 32%)	CSLL R\$ (BC x 9%)	Receita Bruta do trimestre (R\$)	BC da CSLL em R\$ (RB x 32%)	CSLL R\$ (BC x 9%)
1º TRIM/17	8.522,97	2.727,35	245,46	47.018,67	15.045,97	1.354,14
2º TRIM/17	9.146,89	2.927,00	263,43	38.756,98	12.402,23	1.116,20
3º TRIM/17	12.187,75	3.900,08	351,01	52.026,99	16.648,64	1.498,38
4º TRIM/17	12.102,51	3.872,80	348,55	66.318,85	21.222,03	1.909,98
Total Ano	41.960,12	13.427,24	1.208,45	204.121,49	65.318,88	5.878,70

Fonte: Elaborada pela Autora com base nas Tabelas 7 e 8.

A partir das informações da Tabela 12, verifica-se que o valor total devido de CSLL no ano de 2017 foi de R\$ 1.208,45 representando 2,88% do valor total de receita bruta auferida pela empresa no referido ano.

E a Empresa Estrela apurou no ano de 2017 um valor total de R\$ 5.878,70 de CSLL, que representa 2,88% do total de receita bruta auferida pela empresa no ano.

Apresentadas as apurações do IRPJ e da CSLL pelo regime do Lucro Presumido das duas unidades de análise, o próximo item apresenta a apuração da Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) incidente sobre a folha de pagamento e pró-labore.

4.3.1.1.4 Apuração da CPP

Em regra, a contribuição previdenciária patronal incide sobre a folha de pagamento dos empregados e sobre o valor pago aos sócios a título de retirada de pró-labore, podendo, em determinados casos, estar sujeita ao recolhimento sobre a

receita bruta de acordo com as atividades desempenhadas, listadas na Lei nº 12.546. (BRASIL, 2011).

A Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) é devida pelos empregadores ao governo federal para aplicação na manutenção dos serviços previdenciários concedidos aos empregados da empresa.

O período de apuração da CPP é mensal, e para calcular o valor devido pelo empregador aplica-se a alíquota de 20% sobre o total da remuneração paga de folha de pagamento e de pró-labore. (BRASIL, 1991).

Para a determinação do valor devido da CPP sobre a folha de pagamento, além da alíquota de 20%, devem ser adicionadas as alíquotas relativas às contribuições para outras entidades, de acordo com o código FPAS da atividade da empresa, e a adição da alíquota do RAT que pode ser de 1%, 2% ou 3% dependendo do risco da atividade exercida. (BRASIL, 2009).

O valor devido de CPP no ano de 2017 da Empresa Cometa está apresentado na Tabela 13.

Tabela 13 – Apuração da CPP da Empresa Cometa no ano de 2017

Período de Apuração	Pró-Labore Bruto (R\$)	Alíq. da CPP (%)	Valor da CPP (R\$)
2017	11.244,00	20,00	2.248,80
Total do Ano	11.244,00	20,00	2.248,80

Fonte: Elaborada pela Autora com base na Tabela 7.

Conforme dados da Tabela 13, devido a Empresa Cometa não possuir funcionários, a CPP devida no ano de 2017 foi apurada sobre o valor de um salário mínimo no valor de R\$ 937,00 pago mensalmente ao sócio a título de retirada de pró-labore, aplicando-se a alíquota de 20% sobre o valor total de R\$ 11.244,00 pago no ano resultou no valor total de R\$ 2.248,80 de CPP.

Em relação à Empresa Estrela, os valores apurados da CPP estão apresentados na Tabela 14.

Tabela 14 – Apuração da CPP da Empresa Estrela no ano de 2017

(continua)

Período de Apuração	Pró-Labore Bruto (R\$)	Vlr. CPP s/ pró-labore 20% (R\$)	Folha de Pagamento Bruta (R\$)	Vlr. CPP s/ folha 20% (R\$)	RAT 1% (R\$)	Outras Entidades 5,8% (R\$)	Valor total CPP + terceiros (R\$)
jan/17	950,00	190,00	0,00	0,00	0,00	0,00	190,00
fev/17	950,00	190,00	0,00	0,00	0,00	0,00	190,00

(conclusão)

Período de Apuração	Pró-Labore Bruto (R\$)	Vlr. CPP s/ pró-labore 20% (R\$)	Folha de Pagamento Bruta (R\$)	Vlr. CPP s/ folha 20% (R\$)	RAT 1% (R\$)	Outras Entidades 5,8% (R\$)	Valor total CPP + terceiros (R\$)
mar/17	950,00	190,00	0,00	0,00	0,00	0,00	190,00
abr/17	950,00	190,00	1.128,40	225,68	11,28	65,45	492,41
mai/17	950,00	190,00	1.209,00	241,80	12,09	70,12	514,01
jun/17	950,00	190,00	1.209,00	241,80	12,09	70,12	514,01
jul/17	950,00	190,00	1.209,00	241,80	12,09	70,12	514,01
ago/17	950,00	190,00	1.209,00	241,80	12,09	70,12	514,01
set/17	950,00	190,00	1.209,00	241,80	12,09	70,12	514,01
out/17	950,00	190,00	1.209,00	241,80	12,09	70,12	514,01
nov/17	950,00	190,00	1.209,00	241,80	12,09	70,12	514,01
dez/17	950,00	190,00	1.209,00	241,80	12,09	70,12	514,01
Total Ano	11.400,00	2.280,00	10.800,40	2.160,08	108,00	626,42	5.174,51

Fonte: Elaborada pela Autora com base na Tabela 8.

Verificando as informações da Tabela 14, observa-se que a Empresa Estrela apurou no ano de 2017, relativo à CPP e valor pago para terceiros o valor total de R\$ 5.174,51, sendo que deste valor, R\$ 2.280,00 refere-se ao valor apurado da CPP sobre o pró-labore pago no ano, R\$ 2.160,08 da CPP apurada sobre a folha de pagamento, R\$ 108,00 de RAT e R\$ 626,42 de outras entidades, ambas também calculadas sobre a folha de pagamento. O RAT calculado a alíquota de 1% devido a atividade da empresa ser considerada de baixo risco e o valor pago a terceiros calculado a alíquota de 5,8% de acordo com o código FPAS 515 da empresa.

Apresentadas as apurações dos tributos das duas empresas analisadas pelo regime do Lucro Presumido, no próximo item apresentam-se as apurações dos tributos pelo regime do Simples Nacional com base nas regras trazidas para o cálculo através da Lei Complementar nº 123 (BRASIL, 2006) para o ano de 2017, para fins de comparação com os valores apurados no Lucro Presumido para o mesmo ano e para comparar com os valores que serão apurados para o ano de 2018, a partir das novas regras trazidas pela Lei Complementar nº 155 (BRASIL, 2016).

4.3.1.2 Apuração pelo Simples Nacional

No ano de 2017, as empresas prestadoras de serviço de representação comercial optantes pelo Simples Nacional eram tributadas no Anexo VI da Lei

Complementar nº 123 (BRASIL, 2006). E o valor apurado mensal dos tributos era determinado mediante a multiplicação da alíquota relativa à faixa de enquadramento em que a empresa se enquadrava, com base na receita bruta total dos últimos 12 (doze) meses, pela receita bruta auferida no mês.

Para a apuração dos tributos pelo Simples Nacional da Empresa Cometa, foram utilizadas as informações contidas nas Tabelas 1 e 7 deste trabalho. Os valores apurados de Simples Nacional para esta empresa, estão apresentados na Tabela 15.

Tabela 15 – Apuração do Simples Nacional da Empresa Cometa no ano de 2017

Período de Apuração	Receita Bruta dos últimos 12 meses (R\$)	Receita Bruta do mês (R\$)	Alíquota do Simples Nacional (%)	Simples Nacional apurado (R\$)
jan/17	38.813,13	2.189,71	16,93	370,72
fev/17	38.669,95	3.135,98	16,93	530,92
mar/17	39.436,97	3.197,28	16,93	541,30
abr/17	39.661,61	3.240,09	16,93	548,55
mai/17	37.157,41	1.799,40	16,93	304,64
jun/17	35.350,28	4.107,40	16,93	695,38
jul/17	36.312,31	3.506,59	16,93	593,67
ago/17	37.244,06	3.203,47	16,93	542,35
set/17	37.169,80	5.477,69	16,93	927,37
out/17	39.029,98	3.543,98	16,93	600,00
nov/17	39.017,54	4.046,01	16,93	684,99
dez/17	39.685,22	4.512,52	16,93	763,97
Total do Ano		41.960,12	16,93	7.103,85

Fonte: Elaborada pela Autora com base nas Tabelas 1 e 7.

A partir das informações apresentadas na Tabela 15, verifica-se que a Empresa Cometa apurou no ano de 2017 um valor total de R\$ 7.103,85 de Simples Nacional, resultado da multiplicação da alíquota de 16,93% correspondente a primeira faixa de enquadramento do Anexo VI, apresentado pela Tabela 1 deste trabalho, devido à empresa ter apresentado receita bruta nos doze últimos meses inferior a R\$ 180.000,00, sobre o valor da receita bruta total do ano que foi de R\$ 41.960,12.

Da mesma forma, apurou-se os valores devidos de Simples Nacional da Empresa Estrela para o ano de 2017, com base nos dados contidos nas Tabelas 1 e 8 deste trabalho, cujos valores apurados são apresentados na Tabela 16.

Tabela 16 – Apuração do Simples Nacional da Empresa Estrela no ano de 2017

Período de Apuração	Receita Bruta dos últimos 12 meses (R\$)	Receita Bruta do mês (R\$)	Alíquota do Simples Nacional (%)	Simples Nacional devido (R\$)
jan/17	35.251,90	16.362,18	16,93	2.770,12
fev/17	51.614,08	15.711,04	16,93	2.659,88
mar/17	67.325,12	14.945,45	16,93	2.530,26
abr/17	82.270,57	15.134,68	16,93	2.562,30
mai/17	97.405,25	11.118,19	16,93	1.882,31
jun/17	108.523,44	12.504,11	16,93	2.116,95
jul/17	121.027,55	17.646,44	16,93	2.987,54
ago/17	138.673,99	15.080,38	16,93	2.553,11
set/17	153.309,42	19.300,17	16,93	3.267,52
out/17	170.739,77	20.810,20	16,93	3.523,17
nov/17	181.123,38	23.503,54	17,72	4.164,83
dez/17	191.781,74	22.005,11	17,72	3.899,31
Total do Ano		204.121,49	17,1061	34.917,29

Fonte: Elaborada pela Autora com base nas Tabelas 1 e 8.

De acordo com os dados apresentados na Tabela 16, a Empresa Estrela esteve enquadrada na primeira faixa do Anexo VI, apresentado pela Tabela 1 deste trabalho, nos meses de janeiro de 2017 a outubro de 2017 por apresentar receita bruta nos últimos doze meses de até R\$ 180.000,00, sendo, portanto, tributada nesses meses a uma alíquota de 16,93% sobre a receita bruta de cada mês.

Já em relação aos meses de novembro e dezembro de 2017, a receita bruta dos últimos doze meses foi superior a R\$ 180.000,01 enquadrando-se na segunda faixa do Anexo VI, apresentado pela Tabela 1 deste trabalho, sendo tributada a uma alíquota de 17,72% sobre a receita bruta de cada mês. O valor total devido de Simples Nacional no ano de 2017 foi de R\$ 34.917,29 representando aproximadamente 17,11% da receita bruta total auferida no ano.

Devido o imposto do Simples Nacional das empresas analisadas englobar os tributos de ISSQN, PIS, COFINS, IRPJ, CSLL e CPP, já apurados anteriormente na forma do Lucro Presumido, faz-se necessário apresentar no próximo item como se dá a partilha destes tributos pelo Simples Nacional.

4.3.1.2.1 Partilha dos tributos no Simples Nacional

Os valores apurados de Simples Nacional com base no Anexo VI da Lei Complementar nº 123 no ano de 2017 para as empresas analisadas, devem ser

partilhados entre os tributos que os compõem de CPP, IRPJ, CSLL, COFINS, PIS e ISSQN de acordo com os parâmetros definidos no Anexo V-B do Anexo V da referida lei complementar. (BRASIL, 2006).

Para a partilha dos tributos, deve-se inicialmente estabelecer o valor da relação (r), que compreende a relação entre o somatório do valor gasto com a folha de pagamento, incluindo os encargos, dos últimos 12 (doze) meses pelo total da receita bruta auferida nos últimos 12 (doze) meses. Posteriormente são definidos os percentuais de partilha obedecendo a seguinte ordem:

- Fator N = relação (r) dividido por 0,004, limitado a 100;
- Fator P = 0,1 dividido pela relação (r), limitado a 1;
- CPP (I) = N x (%) correspondente à faixa de enquadramento com base na receita bruta dos últimos 12 meses, que vai de 0,9 a 0,425;
- IRPJ (J) = $0,75 \times ((100 - I) \times P)$;
- CSLL (K) = $0,25 \times ((100 - I) \times P)$;
- COFINS (L) = $0,75 \times (100 - I - J - K)$;
- PIS (M) = $100 - I - J - K - L$;
- ISSQN = Alíquota constante no Anexo VI da Lei Complementar nº 123 de 2006 de acordo com cada faixa de enquadramento. (BRASIL, 2006).

A partilha dos tributos deve ser iniciada pela definição do percentual relativo ao CPP, este utilizado para a determinação do percentual do IRPJ e da CSLL, e posteriormente todos os percentuais já definidos são utilizados na fórmula para a definição do percentual relativo ao COFINS, finalizando com a determinação do percentual relativo ao PIS. O percentual do ISSQN já é definido pelo próprio Anexo VI da Lei Complementar nº 123 (BRASIL, 2006).

A partir da sistemática apresentada, estabelecida conforme o Anexo V-B e Anexo VI da Lei Complementar nº 123 (BRASIL, 2006), foram calculados os percentuais de partilha dos tributos do Simples Nacional da Empresa Cometa relativo ao ano de 2017. Os percentuais de partilha são apresentados na Tabela 17.

Tabela 17 – Partilha dos Tributos em (%) da Empresa Cometa

(continua)

Período de Apuração	CPP (%)	IRPJ (%)	CSLL (%)	COFINS (%)	PIS (%)	ISSQN (%)	Alíquota (%)
jan/17	10,97	0,91	0,30	2,06	0,69	2,00	16,93
fev/17	11,07	0,88	0,29	2,02	0,67	2,00	16,93

(conclusão)

Período de Apuração	CPP (%)	IRPJ (%)	CSLL (%)	COFINS (%)	PIS (%)	ISSQN (%)	Alíquota (%)
mar/17	10,91	0,93	0,31	2,09	0,70	2,00	16,93
abr/17	10,91	0,93	0,31	2,09	0,70	2,00	16,93
mai/17	11,70	0,69	0,23	1,73	0,58	2,00	16,93
jun/17	12,37	0,52	0,17	1,40	0,47	2,00	16,93
jul/17	12,10	0,59	0,20	1,53	0,51	2,00	16,93
ago/17	11,86	0,65	0,22	1,65	0,55	2,00	16,93
set/17	11,95	0,63	0,21	1,61	0,54	2,00	16,93
out/17	11,44	0,77	0,26	1,85	0,62	2,00	16,93
nov/17	11,50	0,75	0,25	1,82	0,61	2,00	16,93
dez/17	11,36	0,79	0,26	1,88	0,63	2,00	16,93

Fonte: Elaborada pela Autora com base nas Tabelas 2, 7 e 15.

Determinados os percentuais de partilha dos tributos, conforme apresentados na Tabela 17, os mesmos foram multiplicados pela receita bruta auferida em cada mês, resultando nos valores em reais correspondentes a partilha dos tributos englobados no Simples Nacional. Os valores da Empresa Cometa são apresentados na Tabela 18.

Tabela 18 – Partilha dos Tributos em (R\$) da Empresa Cometa

Período de Apuração	CPP (R\$)	IRPJ (R\$)	CSLL (R\$)	COFINS (R\$)	PIS (R\$)	ISSQN (R\$)	Total (R\$)
jan/17	240,16	19,93	6,64	45,14	15,05	43,79	370,72
fev/17	347,08	27,57	9,19	63,27	21,09	62,72	530,92
mar/17	348,84	29,68	9,89	66,71	22,24	63,95	541,30
abr/17	353,39	30,11	10,04	67,66	22,55	64,80	548,55
mai/17	210,59	12,50	4,17	31,04	10,35	35,99	304,64
jun/17	507,96	21,45	7,15	57,51	19,17	82,15	695,38
jul/17	424,39	20,64	6,88	53,72	17,91	70,13	593,67
ago/17	379,98	20,88	6,96	52,85	17,62	64,07	542,35
set/17	654,42	34,46	11,49	88,09	29,36	109,55	927,37
out/17	405,30	27,28	9,09	65,58	21,86	70,88	600,00
nov/17	465,25	30,42	10,14	73,70	24,57	80,92	684,99
dez/17	512,78	35,68	11,89	85,02	28,34	90,25	763,97
Total do Ano	4.850,12	310,60	103,53	750,30	250,10	839,20	7.103,85

Fonte: Elaborada pela Autora com base nas Tabelas 15 e 17.

Da mesma forma, foram apurados os percentuais de partilha dos tributos do Simples Nacional da Empresa Estrela, apresentados na Tabela 19.

Tabela 19 – Partilha dos Tributos em (%) da Empresa Estrela

Período de Apuração	CPP (%)	IRPJ (%)	CSLL (%)	COFINS (%)	PIS (%)	ISSQN (%)	Alíquota (%)
jan/17	3,09	8,88	2,96	0,00	0,00	2,00	16,93
fev/17	2,85	9,06	3,02	0,00	0,00	2,00	16,93
mar/17	2,75	9,13	3,04	0,00	0,00	2,00	16,93
abr/17	2,72	9,16	3,05	0,00	0,00	2,00	16,93
mai/17	3,21	8,79	2,93	0,00	0,00	2,00	16,93
jun/17	3,74	7,53	2,51	0,86	0,29	2,00	16,93
jul/17	4,12	6,60	2,20	1,50	0,50	2,00	16,93
ago/17	4,27	6,29	2,10	1,71	0,57	2,00	16,93
set/17	4,47	5,90	1,97	1,95	0,65	2,00	16,93
out/17	4,56	5,73	1,91	2,05	0,68	2,00	16,93
nov/17	4,48	5,71	1,90	2,13	0,71	2,79	17,72
dez/17	4,52	5,64	1,88	2,17	0,72	2,79	17,72

Fonte: Elaborada pela Autora com base nas Tabelas 2, 8 e 16.

Os percentuais apresentados na Tabela 19 foram multiplicados pela receita bruta auferida em cada mês para determinar em reais a partilha dos tributos do Simples Nacional da Empresa Estrela, apresentados na Tabela 20.

Tabela 20 – Partilha dos Tributos em (R\$) da Empresa Estrela

Período de Apuração	CPP (R\$)	IRPJ (R\$)	CSLL (R\$)	COFINS (R\$)	PIS (R\$)	ISSQN (R\$)	Total (R\$)
jan/17	505,18	1.453,27	484,42	0,00	0,00	327,24	2.770,12
fev/17	447,87	1.423,34	474,45	0,00	0,00	314,22	2.659,88
mar/17	411,64	1.364,79	454,93	0,00	0,00	298,91	2.530,26
abr/17	411,57	1.386,03	462,01	0,00	0,00	302,69	2.562,30
mai/17	357,40	976,91	325,64	0,00	0,00	222,36	1.882,31
jun/17	467,98	941,70	313,90	107,47	35,82	250,08	2.116,95
jul/17	727,86	1.164,67	388,22	265,39	88,46	352,93	2.987,54
ago/17	644,05	948,28	316,09	257,31	85,77	301,61	2.553,11
set/17	862,71	1.137,87	379,29	376,23	125,41	386,00	3.267,52
out/17	948,65	1.192,86	397,62	425,88	141,96	416,20	3.523,17
nov/17	1.053,56	1.341,80	447,27	499,84	166,61	655,75	4.164,83
dez/17	994,89	1.240,91	413,64	476,94	158,98	613,94	3.899,31
Total do Ano	7.833,36	14.572,43	4.857,48	2.409,05	803,02	4.441,95	34.917,29

Fonte: Elaborada pela Autora com base nas Tabelas 16 e 19.

Finalizadas as apurações dos tributos das empresas analisadas, tanto pelo Lucro Presumido, como pelo Simples Nacional no ano de 2017, em seguida foram realizadas as apurações para o ano de 2018, a partir das mudanças da nova lei, fundamentais para o planejamento tributário das empresas.

4.3.2 Planejamento para 2018, a partir das alterações da LC nº 155/16

Para a realização do planejamento tributário das empresas em relação a qual regime tributário proporcione menor carga tributária para o ano de 2018, foram projetados valores de faturamento e folha de pagamento para o referido ano, com a finalidade de realizar as apurações dos tributos previstos para cada empresa nos mesmos regimes tributários utilizados para os cálculos de 2017, porém, agora com a aplicação das novas regras do Simples Nacional que entraram em vigor com a Lei Complementar nº 155 de 2016 (BRASIL, 2016).

As projeções de faturamento para o ano de 2018 foram realizadas a partir dos valores apresentados pelas duas empresas no ano de 2017, corrigidos pela taxa de inflação prevista para o novo ano. Para isto, utilizou-se o Índice de Preços ao Consumidos Amplo (IPCA), medido mensalmente pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e utilizado pelo Banco Central do Brasil como medidor oficial da inflação do país que prevê para o ano de 2018 uma inflação de 3,8%. (BANCO CENTRAL DO BRASIL, 2018).

Os valores da folha de pagamento da Empresa Estrela foram corrigidos pelo mesmo índice de inflação previsto para o ano. E para os valores de retirada de pró-labore, coletaram-se os valores atuais das empresas. Os valores projetados para 2018 da Empresa Cometa e da Empresa Estrela estão apresentados na Tabela 21.

Tabela 21 – Projeção de valores para o ano de 2018

Empresa Cometa			Empresa Estrela			
Período de Apuração	Receita Bruta (R\$)	Pró-Labore (R\$)	Período de Apuração	Receita Bruta (R\$)	Folha de Pagamento (R\$)	Pró-Labore (R\$)
jan/18	2.272,92	954,00	jan/18	16.983,94	1.254,94	3.000,00
fev/18	3.255,15	954,00	fev/18	16.308,06	1.254,94	3.000,00
mar/18	3.318,78	954,00	mar/18	15.513,38	1.254,94	3.000,00
abr/18	3.363,21	954,00	abr/18	15.709,80	1.254,94	3.000,00
mai/18	1.867,78	954,00	mai/18	11.540,68	1.254,94	3.000,00
jun/18	4.263,48	954,00	jun/18	12.979,27	1.254,94	3.000,00
jul/18	3.639,84	954,00	jul/18	18.317,00	1.254,94	3.000,00
ago/18	3.325,20	954,00	ago/18	15.653,43	1.254,94	3.000,00
set/18	5.685,84	954,00	set/18	20.033,58	1.254,94	3.000,00
out/18	3.678,65	954,00	out/18	21.600,99	1.254,94	3.000,00
nov/18	4.199,76	954,00	nov/18	24.396,67	1.254,94	3.000,00
dez/18	4.684,00	954,00	dez/18	22.841,30	1.254,94	3.000,00
Total do Ano	43.554,60	11.448,00	Total do Ano	211.878,11	15.059,28	36.000,00

Fonte: Elaborada pela Autora.

As informações apresentadas pela Tabela 21 mostram que as projeções para o ano de 2018 da Empresa Cometa foram de R\$ 43.554,60 de receita bruta anual e de R\$ 11.448,00 de retirada de pró-labore no ano, enquanto que para a Empresa Estrela projetou-se para o ano um valor de R\$ 211.878,11 de receita bruta e R\$ 15.059,28 de folha de pagamento. O valor pago mensalmente a título de pró-labore sofreu aumento em 2018 devido à retirada realizada pelo outro sócio, no valor mensal de R\$ 1.500,00 para cada sócio, totalizando no ano um valor de R\$ 36.000,00 de retirada de pró-labore.

A partir das projeções realizadas, apurou-se os valores dos tributos de ambas as empresas pelo regime do Lucro Presumido, apresentados no próximo item.

4.3.2.1 Apuração pelo Lucro Presumido para o ano de 2018

O planejamento tributário realizado para auxiliar na tomada de decisão dos empresários em relação ao regime tributário a ser adotado em cada ano, que ofereça menor carga tributária, é desenvolvido entre o período final do ano-calendário ou no máximo até o final do primeiro mês do ano-calendário seguinte, prazo final para adesão ao regime simplificado do Simples Nacional.

Para a apuração dos tributos pelo regime do Lucro Presumido de 2018, utilizou-se as informações apresentadas na Tabela 21 deste trabalho. O próximo item apresenta a apuração do ISSQN.

4.3.2.1.1 Apuração do ISSQN

Com base nos valores projetados de receita bruta para o ano de 2018, foram apurados os valores previstos de ISSQN para a Empresa Cometa, calculados pela aplicação da alíquota de 2% sobre a receita bruta conforme Lei Municipal nº 2.500 de 2009. (IVOTI, 2009). E para a Empresa Estrela, aplicou-se a nova alíquota de 3% alterada pela Lei Municipal nº 6.103 de 2017. (CANOAS, 2017). Os valores apurados de ISSQN previstos para o ano de 2018 são apresentados na Tabela 22.

Tabela 22 – Apuração do ISSQN para o ano de 2018

Período de Apuração	Empresa Cometa		Empresa Estrela	
	Receita Bruta do mês (R\$)	ISSQN em R\$ (RB x 2%)	Receita Bruta do mês (R\$)	ISSQN em R\$ (RB x 3%)
jan/18	2.272,92	45,46	16.983,94	509,52
fev/18	3.255,15	65,10	16.308,06	489,24
mar/18	3.318,78	66,38	15.513,38	465,40
abr/18	3.363,21	67,26	15.709,80	471,29
mai/18	1.867,78	37,36	11.540,68	346,22
jun/18	4.263,48	85,27	12.979,27	389,38
jul/18	3.639,84	72,80	18.317,00	549,51
ago/18	3.325,20	66,50	15.653,43	469,60
set/18	5.685,84	113,72	20.033,58	601,01
out/18	3.678,65	73,57	21.600,99	648,03
nov/18	4.199,76	84,00	24.396,67	731,90
dez/18	4.684,00	93,68	22.841,30	685,24
Total do Ano	43.554,60	871,09	211.878,11	6.356,34

Fonte: Elaborada pela Autora com base na Tabela 21

De acordo com os dados apresentados na Tabela 22, verifica-se que o valor total de ISSQN previsto para o ano de 2018 foi de R\$ 871,09 para a Empresa Cometa, resultante da aplicação da alíquota de 2% sobre a receita bruta de R\$ 43.554,60. Para a Empresa Estrela, o valor apurado foi de R\$ 6.356,34 resultado da aplicação da alíquota de 3% sobre a receita bruta estimada em R\$ 211.878,11.

Na sequência, foram calculados os valores previstos do PIS e da COFINS para o mesmo ano-calendário.

4.3.2.1.2 Apuração do PIS e da COFINS

Na apuração das contribuições para o PIS e da COFINS pelo regime tributário do Lucro Presumido, as alíquotas aplicadas no cálculo não se alteram de um ano para o outro, desta forma, aplicaram-se sobre a receita bruta as mesmas alíquotas utilizadas no ano de 2017, correspondentes a 0,65% para o PIS e 3% para a COFINS. Os valores apurados do PIS e da COFINS para o ano de 2018 da Empresa Cometa e da Empresa Estrela são apresentados na Tabela 23.

Tabela 23 – Apuração do PIS e da COFINS para o ano de 2018

Período de Apuração	Empresa Cometa			Empresa Estrela		
	Receita Bruta do mês (R\$)	PIS em R\$ (RB x 0,65%)	COFINS R\$ (RB x 3%)	Receita Bruta do mês (R\$)	PIS em R\$ (RB x 0,65%)	COFINS R\$ (RB x 3%)
jan/18	2.272,92	14,77	68,19	16.983,94	110,40	509,52
fev/18	3.255,15	21,16	97,65	16.308,06	106,00	489,24
mar/18	3.318,78	21,57	99,56	15.513,38	100,84	465,40
abr/18	3.363,21	21,86	100,90	15.709,80	102,11	471,29
mai/18	1.867,78	12,14	56,03	11.540,68	75,01	346,22
jun/18	4.263,48	27,71	127,90	12.979,27	84,37	389,38
jul/18	3.639,84	23,66	109,20	18.317,00	119,06	549,51
ago/18	3.325,20	21,61	99,76	15.653,43	101,75	469,60
set/18	5.685,84	36,96	170,58	20.033,58	130,22	601,01
out/18	3.678,65	23,91	110,36	21.600,99	140,41	648,03
nov/18	4.199,76	27,30	125,99	24.396,67	158,58	731,90
dez/18	4.684,00	30,45	140,52	22.841,30	148,47	685,24
Total do Ano	43.554,60	283,10	1.306,64	211.878,11	1.377,21	6.356,34

Fonte: Elaborada pela Autora com base na Tabela 21.

Conforme as informações da Tabela 23, os valores totais dos tributos apurados para o ano de 2018 da Empresa Cometa foram de R\$ 283,10 de PIS e R\$ 1.306,64 de COFINS, ambos calculados sobre a receita bruta para o ano de R\$ 43.554,60. E os valores totais dos tributos apurados para a Empresa Estrela no mesmo ano, foram de R\$ 1.377,21 de PIS e R\$ 6.356,34 de COFINS, estes calculados sobre a receita bruta de R\$ 211.878,11.

No próximo item são apresentadas as apurações do IRPJ e da CSLL conforme previsões para o ano de 2018.

4.3.2.1.3 Apuração do IRPJ e da CSLL

As mesmas regras de apuração do IRPJ e da CSLL utilizados para determinação dos tributos no ano de 2017 foram aplicadas para o cálculo dos valores dos tributos previstos para o ano de 2018, sendo desta forma, aplicados os percentuais de 16% de base presumida na Empresa Cometa e de 32% na Empresa Estrela, e aplicada a alíquota de 15% sobre a base de cálculo. Em nenhuma das empresas incidiu o adicional de IRPJ. Os valores do IRPJ são apresentados na Tabela 24.

Tabela 24 – Apuração do IRPJ para o ano de 2018

Período de Apuração	Empresa Cometa			Empresa Estrela		
	Receita Bruta do trimestre (R\$)	BC do IRPJ em R\$ (RB x 16%)	IRPJ em R\$ (BC x 15%)	Receita Bruta do trimestre (R\$)	BC do IRPJ em R\$ (RB x 32%)	IRPJ em R\$ (BC x 15%)
1º TRIM/18	8.846,84	1.415,49	212,32	48.805,38	15.617,72	2.342,66
2º TRIM/18	9.494,47	1.519,12	227,87	40.229,75	12.873,52	1.931,03
3º TRIM/18	12.650,88	2.024,14	303,62	54.004,02	17.281,28	2.592,19
4º TRIM/18	12.562,41	2.009,98	301,50	68.838,97	22.028,47	3.304,27
Total Ano	43.554,60	6.968,74	1.045,31	211.878,11	67.800,99	10.170,15

Fonte: Elaborada pela Autora com base na Tabela 21.

A projeção de valor anual do IRPJ apresentada na Tabela 24 é de R\$ 1.045,31 para a Empresa Cometa, que representa 2,4% da receita bruta projetada para o referido ano, e de R\$ 10.170,15 para a Empresa Estrela correspondente a 4,8% da receita bruta total projetada para 2018.

Na mesma forma do Lucro Presumido, apurou-se os valores previstos da CSLL para o mesmo ano das empresas analisadas, apresentadas na Tabela 25.

Tabela 25 – Apuração da CSLL para o ano de 2018

Período de Apuração	Empresa Cometa			Empresa Estrela		
	Receita Bruta do trimestre (R\$)	BC da CSLL em R\$ (RB x 32%)	CSLL em R\$ (BC x 9%)	Receita Bruta do trimestre (R\$)	BC da CSLL em R\$ (RB x 32%)	CSLL em R\$ (BC x 9%)
1º TRIM/18	8.846,84	2.830,99	254,79	48.805,38	15.617,72	1.405,59
2º TRIM/18	9.494,47	3.038,23	273,44	40.229,75	12.873,52	1.158,62
3º TRIM/18	12.650,88	4.048,28	364,35	54.004,02	17.281,28	1.555,32
4º TRIM/18	12.562,41	4.019,97	361,80	68.838,97	22.028,47	1.982,56
Total Ano	43.554,60	13.937,47	1.254,37	211.878,11	67.800,99	6.102,09

Fonte: Elaborada pela Autora com base na Tabela 21.

Conforme Tabela 25, os valores de CSLL apurados para o ano foram de R\$ 1.254,37 para a Empresa Cometa, e de R\$ 6.102,09 para a Empresa Estrela, que representa 2,88% da receita bruta total projetada para o ano em cada uma das empresas.

O item a seguir apresenta as apurações da CPP com base nos valores definidos para o ano de 2018.

4.3.2.1.4 Apuração da CPP

Para a apuração da CPP prevista para o ano de 2018 da Empresa Cometa, foi aplicada a alíquota de 20% sobre o valor do pró-labore. O valor total de CPP do ano está apresentado na Tabela 26.

Tabela 26 – Apuração da CPP para o ano de 2018 da Empresa Cometa

Período de Apuração	Pró-Labore Bruto (R\$)	Alíq. da CPP (%)	Valor da CPP (R\$)
2018	11.448,00	20,00	2.289,60
Total do Ano	11.448,00	20,00	2.289,60

Fonte: Elaborada pela Autora com base na Tabela 21.

De acordo com a Tabela 26, verifica-se que foram projetados os valores a título de retirada de pró-labore com base no novo valor do salário mínimo previsto para o ano de 2018, no valor de R\$ 954,00, a CPP apurada com a aplicação da alíquota de 20% sobre o valor de cada mês resulta ao final do ano um total de R\$ 2.289,60 de Contribuição Previdenciária Patronal.

Em relação às contribuições previdenciárias da Empresa Estrela, a Tabela 27 apresenta os valores previstos para o ano de 2018.

Tabela 27 – Apuração da CPP para o ano de 2018 da Empresa Estrela

Período de Apuração	Pró-Labore Bruto (R\$)	Valor da CPP s/pró-labore 20% (R\$)	Folha de Pagamento Bruta (R\$)	Valor da CPP s/ a folha 20% (R\$)	Valor do RAT 1% (R\$)	Valor de Terceiros 5,8% (R\$)	Valor da CPP total (R\$)
jan/18	3.000,00	600,00	1.254,94	250,99	12,55	72,79	936,33
fev/18	3.000,00	600,00	1.254,94	250,99	12,55	72,79	936,33
mar/18	3.000,00	600,00	1.254,94	250,99	12,55	72,79	936,33
abr/18	3.000,00	600,00	1.254,94	250,99	12,55	72,79	936,33
mai/18	3.000,00	600,00	1.254,94	250,99	12,55	72,79	936,33
jun/18	3.000,00	600,00	1.254,94	250,99	12,55	72,79	936,33
jul/18	3.000,00	600,00	1.254,94	250,99	12,55	72,79	936,33
ago/18	3.000,00	600,00	1.254,94	250,99	12,55	72,79	936,33
set/18	3.000,00	600,00	1.254,94	250,99	12,55	72,79	936,33
out/18	3.000,00	600,00	1.254,94	250,99	12,55	72,79	936,33
nov/18	3.000,00	600,00	1.254,94	250,99	12,55	72,79	936,33
dez/18	3.000,00	600,00	1.254,94	250,99	12,55	72,79	936,33
Total Ano	36.000,00	7.200,00	15.059,28	3.011,88	150,60	873,48	11.235,96

Fonte: Elaborada pela Autora com base na Tabela 21.

As informações contidas na Tabela 27 demonstram que o valor total projetado para o ano de 2018 de CPP para a Empresa Estrela foi de R\$ 11.235,96. Sendo

que, R\$ 7.200,00 corresponde a 20% do total de pró-labore, R\$ 3.011,88 relativo a 20% sobre a folha de pagamento, R\$ 150,60 de RAT e R\$ 873,48 de terceiros.

Projetados os valores dos tributos pelo Lucro Presumido para 2018, na sequência foram apurados os valores de Simples Nacional com base nas novas regras de cálculo estabelecidas pela Lei Complementar nº 155 de 2016 (BRASIL, 2016).

4.3.2.2 Apuração pelo Simples Nacional para ano de 2018

A nova Lei do Simples Nacional, a partir do ano de 2018, elevou o limite máximo de enquadramento e permanência no regime de R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) para R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais) a receita bruta total auferida nos 12 (doze) últimos meses.

Alterou os Anexos de tributação do Simples Nacional, reduzindo o número de faixas de enquadramento e extinguindo o antigo Anexo VI, reenquadrando as atividades pertencentes a ele nos Anexos III ou V, de acordo com o resultado do Fator R. (BRASIL, 2016).

Para as empresas analisadas, cuja atividade é de representação comercial, antes enquadradas no Anexo VI, ficam sujeitas ao Fator R para determinar em qual Anexo será tributado o Simples Nacional, se pelo Anexo III ou V no ano de 2018.

Além de estabelecer uma nova sistemática de apuração do Simples Nacional, na qual se determina a alíquota efetiva através da aplicação das alíquotas nominais compreendidas nos Anexos I a V. A determinação da alíquota efetiva se dá pela seguinte fórmula:

$$\frac{\text{Receita Bruta dos últimos 12 meses} \times \text{Alíquota Nominal} - \text{Parcela a Deduzir}}{\text{Receita Bruta dos últimos 12 meses}}$$

Onde a alíquota nominal e a parcela a deduzir estão estabelecidas em cada um dos cinco anexos. (BRASIL, 2016).

A partir disso, apurou-se os valores de Simples Nacional com base nas projeções de receita bruta, folha de pagamento e pró-labore para o ano de 2018. Os valores apurados da Empresa Cometa são apresentados na Tabela 28.

Tabela 28 – Apuração do Simples Nacional para 2018 da Empresa Cometa

Período de Apuração	Folha +encargos 12 meses (R\$)	Receita Bruta últimos 12 meses (R\$)	Fator R (%)	Receita Bruta do mês (R\$)	Alíquota do Simples Nacional (%)	Simples Nacional apurado (R\$)
jan/18	13.492,80	41.960,12	32,16	2.272,92	6,00	136,38
fev/18	13.381,50	42.043,33	31,83	3.255,15	6,00	195,31
mar/18	13.295,73	42.162,50	31,53	3.318,78	6,00	199,13
abr/18	13.211,62	42.283,99	31,24	3.363,21	6,00	201,79
mai/18	13.128,66	42.407,12	30,96	1.867,78	6,00	112,07
jun/18	13.006,82	42.475,49	30,62	4.263,48	6,00	255,81
jul/18	12.947,27	42.631,57	30,37	3.639,84	6,00	218,39
ago/18	12.871,51	42.764,83	30,10	3.325,20	6,00	199,51
set/18	12.787,57	42.886,56	29,82	5.685,84	6,00	341,15
out/18	12.765,00	43.094,71	29,62	3.678,65	6,00	220,72
nov/18	12.690,24	43.229,38	29,36	4.199,76	6,00	251,99
dez/18	12.629,04	43.383,13	29,11	4.684,00	6,00	281,04
Total Ano				43.554,60	6,00	2.613,28

Fonte: Elaborada pela Autora com base nas Tabelas 3, 7 e 21.

Com base nos dados apresentados na Tabela 28, a relação de gastos com pró-labore, incluídos os encargos, dos últimos 12 (doze) meses dividida pela receita bruta auferida nos 12 (doze) meses, resultou no Fator R acima de 28%, o que implica o enquadramento no Anexo III da Lei Complementar nº 155 (BRASIL, 2016), apresentado pela Tabela 3 deste trabalho, para apuração do Simples Nacional a uma alíquota inicial de 6% sobre a receita bruta, de acordo com a faixa de enquadramento da empresa. Para o ano de 2018 o valor total de Simples Nacional previsto foi de R\$ 2.613,28.

Da mesma forma, apurou-se os valores de Simples Nacional para a Empresa Estrela para o ano de 2018, apresentados na Tabela 29.

Tabela 29 – Apuração do Simples Nacional para 2018 da Empresa Estrela

(continua)

Período de Apuração	Folha +encargos 12 meses (R\$)	Receita Bruta últimos 12 meses (R\$)	Fator R (%)	Receita Bruta do mês (R\$)	Alíquota do Simples Nacional (%)	Simples Nacional apurado (R\$)
jan/18	28.238,94	204.121,49	13,83	16.983,94	15,80	2.683,46
fev/18	32.201,57	204.743,25	15,73	16.308,06	15,80	2.576,67
mar/18	36.134,46	205.340,27	17,60	15.513,38	15,81	2.452,66
abr/18	40.032,38	205.908,20	19,44	15.709,80	15,81	2.483,72
mai/18	42.417,86	206.483,32	20,54	11.540,68	15,82	1.825,74
jun/18	44.512,41	206.905,81	21,51	12.979,27	15,83	2.054,62
jul/18	46.670,40	207.380,96	22,50	18.317,00	15,83	2.899,58

(conclusão)

Período de Apuração	Folha + encargos 12 meses (R\$)	Receita Bruta últimos 12 meses (R\$)	Fator R (%)	Receita Bruta do mês (R\$)	Alíquota do Simples Nacional (%)	Simples Nacional apurado (R\$)
ago/18	49.063,78	208.051,53	23,58	15.653,43	15,84	2.479,50
set/18	51.339,70	208.624,58	24,61	20.033,58	15,84	3.173,32
out/18	53.808,79	209.357,99	25,70	21.600,99	15,85	3.423,76
nov/18	56.346,99	210.148,78	26,81	24.396,67	15,86	3.869,31
dez/18	59.010,93	211.041,91	27,96	22.841,30	15,87	3.624,91
Total Ano				211.878,11	15,83	33.547,25

Fonte: Elaborada pela Autora com base nas Tabelas 4, 8 e 21.

Em relação aos valores projetados para 2018 da Empresa Estrela, o Fator R, ou seja, o percentual de gastos com a folha de pagamento mais encargos sobre a receita bruta, ambos dos últimos doze meses, fica abaixo de 28% em todos os meses, acarretando o enquadramento da empresa no Anexo V, apresentado pela Tabela 4 deste trabalho, para apuração do Simples Nacional. A aplicação das alíquotas efetivas sobre a receita bruta mensal resultou no valor total estimado para o ano de 2018 de R\$ 33.547,25 que representa 15,83% da receita bruta total projetada para o ano.

Apurados os valores de Simples Nacional com base nas novas regras estabelecidas pela Lei Complementar nº 155 (BRASIL, 2016), o próximo item apresenta a partilha dos tributos abrangidos no Simples Nacional.

4.3.2.2.1 Partilha dos Tributos no Simples Nacional

A nova lei fornece juntamente de cada anexo de tributação uma tabela complementar relativa aos percentuais de partilha entre os tributos abrangidos no Simples Nacional. Estes percentuais devem ser multiplicados pela alíquota efetiva determinada na apuração do imposto, resultando na alíquota relativa a cada um dos tributos. As alíquotas de cada tributo englobado no Simples Nacional da Empresa Cometa são demonstradas na Tabela 30.

Tabela 30 – Partilha dos Tributos em (%) da Empresa Cometa

(continua)

Período Apuração	CPP (%)	IRPJ (%)	CSLL (%)	COFINS (%)	PIS (%)	ISSQN (%)	Alíquota (%)
jan/18	2,60	0,24	0,21	0,77	0,17	2,01	6,00
fev/18	2,60	0,24	0,21	0,77	0,17	2,01	6,00

(conclusão)

Período Apuração	CPP (%)	IRPJ (%)	CSLL (%)	COFINS (%)	PIS (%)	ISSQN (%)	Alíquota (%)
mar/18	2,60	0,24	0,21	0,77	0,17	2,01	6,00
abr/18	2,60	0,24	0,21	0,77	0,17	2,01	6,00
mai/18	2,60	0,24	0,21	0,77	0,17	2,01	6,00
jun/18	2,60	0,24	0,21	0,77	0,17	2,01	6,00
jul/18	2,60	0,24	0,21	0,77	0,17	2,01	6,00
ago/18	2,60	0,24	0,21	0,77	0,17	2,01	6,00
set/18	2,60	0,24	0,21	0,77	0,17	2,01	6,00
out/18	2,60	0,24	0,21	0,77	0,17	2,01	6,00
nov/18	2,60	0,24	0,21	0,77	0,17	2,01	6,00
dez/18	2,60	0,24	0,21	0,77	0,17	2,01	6,00

Fonte: Elaborada pela Autora com base na Tabela 5 e 28.

De acordo com as informações contidas na Tabela 30, a alíquota efetiva de 6% utilizada para apuração do Simples Nacional foi desmembrada entre os tributos que o englobam, de acordo com os percentuais de partilha do Anexo III apresentado pela Tabela 5 deste trabalho.

Essas alíquotas são aplicadas sobre o valor mensal apurado de Simples Nacional devido, resultando na partilha dos tributos em reais, conforme apresenta a Tabela 31 para a Empresa Cometa.

Tabela 31 – Partilha dos Tributos em (R\$) da Empresa Cometa

Período de Apuração	CPP (R\$)	IRPJ (R\$)	CSLL (R\$)	COFINS (R\$)	PIS (R\$)	ISSQN (R\$)	Total (R\$)
jan/18	59,19	5,46	4,77	17,48	3,79	45,69	136,38
fev/18	84,76	7,81	6,84	25,04	5,43	65,43	195,31
mar/18	86,42	7,97	6,97	25,53	5,54	66,71	199,13
abr/18	87,58	8,07	7,06	25,87	5,61	67,60	201,79
mai/18	48,64	4,48	3,92	14,37	3,12	37,54	112,07
jun/18	111,02	10,23	8,95	32,79	7,11	85,70	255,81
jul/18	94,78	8,74	7,64	28,00	6,07	73,16	218,39
ago/18	86,59	7,98	6,98	25,58	5,55	66,84	199,51
set/18	148,06	13,65	11,94	43,74	9,48	114,29	341,15
out/18	95,79	8,83	7,73	28,30	6,14	73,94	220,72
nov/18	109,36	10,08	8,82	32,30	7,01	84,42	251,99
dez/18	121,97	11,24	9,84	36,03	7,81	94,15	281,04
Total Ano	1.134,16	104,54	91,46	335,02	72,65	875,45	2.613,28

Fonte: Elaborada pela Autora com base nas Tabelas 28 e 30.

Com base na Tabela 31, verifica-se que o valor total de R\$ 2.613,28 de Simples Nacional para o ano de 2018, é partilhado entre os tributos que o engloba em R\$ 1.134,16 de CPP, R\$ 104,54 de IRPJ, R\$ 91,46 de CSLL, R\$ 335,02 de COFINS, R\$ 72,65 de PIS e R\$ 875,45 de ISSQN.

Para a Empresa Estrela, a partilha dos tributos é com base nos percentuais da tabela complementar do Anexo V da Lei Complementar nº 155 de 2016, apresentado pela Tabela 6 deste trabalho, os percentuais de cada tributo são apresentadas na Tabela 32.

Tabela 32 – Partilha dos Tributos em (%) da Empresa Estrela

Período Apuração	CPP (%)	IRPJ (%)	CSLL (%)	COFINS (%)	PIS (%)	ISSQN (%)	Alíquota Total (%)
jan/18	4,40	3,63	2,37	2,23	0,48	2,69	15,80
fev/18	4,40	3,63	2,37	2,23	0,48	2,69	15,80
mar/18	4,40	3,64	2,37	2,23	0,48	2,69	15,81
abr/18	4,40	3,64	2,37	2,23	0,48	2,69	15,81
mai/18	4,41	3,64	2,37	2,23	0,48	2,69	15,82
jun/18	4,41	3,64	2,37	2,23	0,48	2,69	15,83
jul/18	4,41	3,64	2,37	2,23	0,48	2,69	15,83
ago/18	4,41	3,64	2,38	2,23	0,48	2,69	15,84
set/18	4,41	3,64	2,38	2,23	0,48	2,69	15,84
out/18	4,41	3,65	2,38	2,23	0,48	2,69	15,85
nov/18	4,42	3,65	2,38	2,24	0,48	2,70	15,86
dez/18	4,42	3,65	2,38	2,24	0,48	2,70	15,87

Fonte: Elaborada pela Autora com base nas Tabelas 6 e 29.

Os percentuais de partilha dos tributos, constantes na Tabela 32, foram aplicadas sobre o valor devido de Simples Nacional, e os valores em reais são apresentados na Tabela 33.

Tabela 33 – Partilha dos Tributos em (R\$) da Empresa Estrela

(continua)

Período de Apuração	CPP (R\$)	IRPJ (R\$)	CSLL (R\$)	COFINS (R\$)	PIS (R\$)	ISSQN (R\$)	Total (R\$)
jan/18	747,34	617,20	402,52	378,37	81,85	456,19	2.683,46
fev/18	717,60	592,63	386,50	363,31	78,59	438,03	2.576,67
mar/18	683,07	564,11	367,90	345,83	74,81	416,95	2.452,66
abr/18	691,72	571,26	372,56	350,20	75,75	422,23	2.483,72
mai/18	508,47	419,92	273,86	257,43	55,68	310,38	1.825,74
jun/18	572,21	472,56	308,19	289,70	62,67	349,29	2.054,62
jul/18	807,53	666,90	434,94	408,84	88,44	492,93	2.899,58

(conclusão)

Período de Apuração	CPP (R\$)	IRPJ (R\$)	CSLL (R\$)	COFINS (R\$)	PIS (R\$)	ISSQN (R\$)	Total (R\$)
ago/18	690,54	570,29	371,93	349,61	75,62	421,52	2.479,50
set/18	883,77	729,86	476,00	447,44	96,79	539,46	3.173,32
out/18	953,52	787,46	513,56	482,75	104,42	582,04	3.423,76
nov/18	1.077,60	889,94	580,40	545,57	118,01	657,78	3.869,31
dez/18	1.009,54	833,73	543,74	511,11	110,56	616,24	3.624,91
Total Ano	9.342,91	7.715,87	5.032,09	4.730,16	1.023,19	5.703,03	33.547,25

Fonte: Elaborada pela Autora com base nas Tabelas 29 e 32.

Pelas informações da Tabela 33, o valor total de R\$ 33.547,25 de Simples Nacional apurado para o ano de 2018, foi partilhado entre os tributos em R\$ 9.342,91 de CPP, R\$ 7.715,87 de IRPJ, R\$ 5.032,09 de CSLL, R\$ 4.730,16 de COFINS, R\$ 1.023,19 de PIS e R\$ 5.703,03 de ISSQN.

O próximo item apresenta as comparações das cargas tributárias.

4.4 COMPARAÇÃO DAS CARGAS TRIBUTÁRIAS

Apurados os valores dos tributos pelo Lucro Presumido e pelo Simples Nacional para os anos de 2017 e 2018, realizou-se as comparações das cargas tributárias entre os dois regimes tributários, apresentados pela Tabela 34.

Tabela 34 – Comparação das Cargas Tributárias do ano de 2017

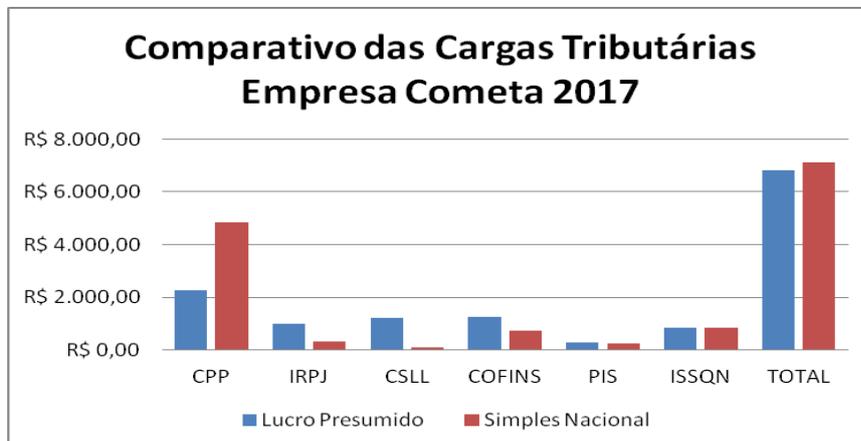
Tributo	Empresa Cometa		Empresa Estrela	
	Lucro Presumido	Simples Nacional	Lucro Presumido	Simples Nacional
CPP	R\$ 2.248,80	R\$ 4.850,12	R\$ 5.174,51	R\$ 7.833,36
IRPJ	R\$ 1.007,04	R\$ 310,60	R\$ 9.797,83	R\$ 14.572,43
CSLL	R\$ 1.208,45	R\$ 103,53	R\$ 5.878,70	R\$ 4.857,48
COFINS	R\$ 1.258,80	R\$ 750,30	R\$ 6.123,64	R\$ 2.409,05
PIS	R\$ 272,74	R\$ 250,10	R\$ 1.326,79	R\$ 803,02
ISSQN	R\$ 839,20	R\$ 839,20	R\$ 5.103,04	R\$ 4.441,95
Total do Ano	R\$ 6.835,03	R\$ 7.103,85	R\$ 33.404,51	R\$ 34.917,29

Fonte: Elaborada pela Autora.

Analisando a Tabela 34, para a Empresa Cometa a redução da carga tributária foi de R\$ 268,82 no ano, que representa um ônus tributário 3,78% inferior no Lucro Presumido em relação ao apurado pelo Simples Nacional, essa redução

corresponde a 0,64% do faturamento total do ano. Esta comparação fica melhor visualizada através do Gráfico 1.

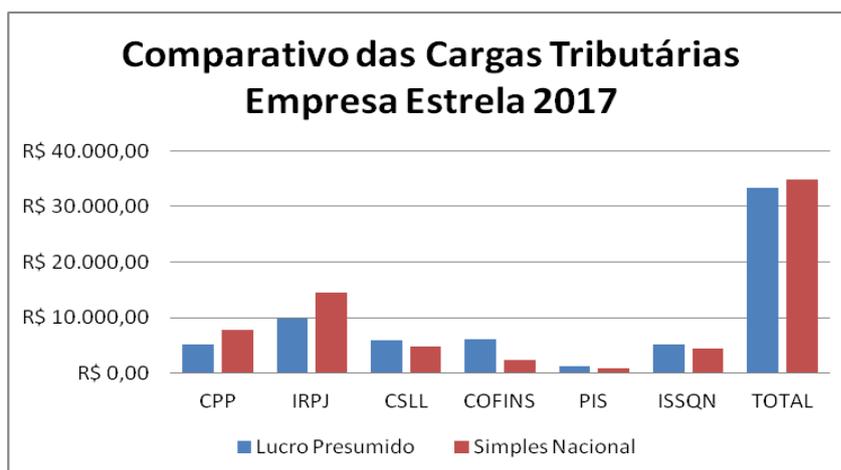
Gráfico 1 – Comparativo das Cargas Tributárias da Empresa Cometa



Fonte: Elaborado pela Autora.

Ainda em relação à Tabela 34, para a Empresa Estrela a redução da carga tributária foi de R\$ 1.512,78 no ano, os valores apurados pelo Lucro Presumido representam uma carga tributária 4,33% inferior ao apurado pelo Simples Nacional. A redução do ônus tributário corresponde a 0,74% do faturamento no ano de 2017. Essa redução é visualizada no Gráfico 2.

Gráfico 2 – Comparativo das Cargas Tributárias da Empresa Estrela



Fonte: Elaborado pela Autora.

Analisando os Gráficos 1 e 2, para ambas as empresas, a apuração dos tributos pelo regime do Lucro Presumido resultou em uma menor carga tributária no ano de 2017 em comparação com o regime tributário do Simples Nacional, mesmo que os valores de redução não tenham sido expressivos.

Da mesma forma, realizou-se a comparação dos valores dos tributos para o ano de 2018 das duas empresas. A Tabela 35 apresenta os valores dos tributos previstos para o ano de 2018.

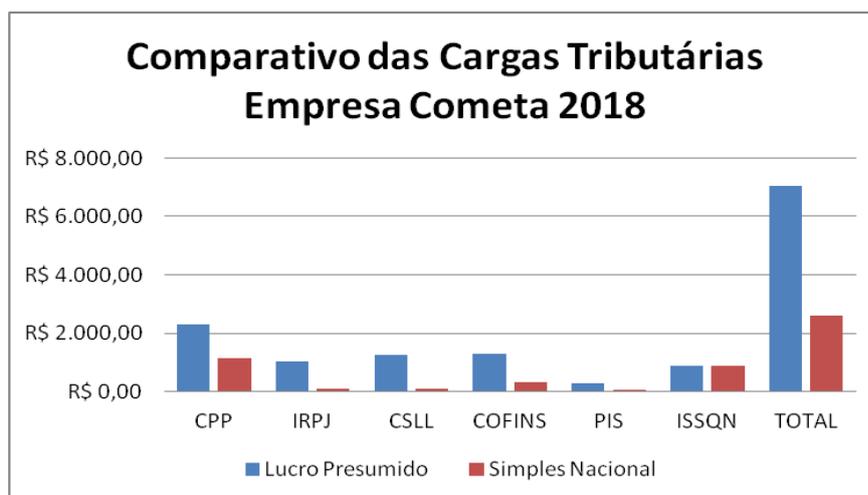
Tabela 35 – Comparação das Cargas Tributárias para o ano de 2018

Tributo	Empresa Cometa		Empresa Estrela	
	Lucro Presumido	Simple Nacional	Lucro Presumido	Simple Nacional
CPP	R\$ 2.289,60	R\$ 1.134,16	R\$ 11.235,96	R\$ 9.342,91
IRPJ	R\$ 1.045,31	R\$ 104,54	R\$ 10.170,15	R\$ 7.715,87
CSLL	R\$ 1.254,37	R\$ 91,46	R\$ 6.102,09	R\$ 5.032,09
COFINS	R\$ 1.306,64	R\$ 335,02	R\$ 6.356,34	R\$ 4.730,16
PIS	R\$ 283,10	R\$ 72,65	R\$ 1.377,21	R\$ 1.023,19
ISSQN	R\$ 871,09	R\$ 875,45	R\$ 6.356,34	R\$ 5.703,03
Total do Ano	R\$ 7.050,11	R\$ 2.613,28	R\$ 41.598,09	R\$ 33.547,25

Fonte: Elaborada pela Autora.

Pelas informações apresentadas na Tabela 35, o valor de redução da carga tributária estimada para a Empresa Cometa é de R\$ 4.436,83 no Simple Nacional, representando uma economia de 62,93% na comparação com o apurado pelo Lucro Presumido. Essa redução corresponde a 10,19% do valor projetado de faturamento para o ano de 2018. Pelo Gráfico 3, pode-se visualizar essa comparação.

Gráfico 3 – Comparativo das Cargas Tributárias da Empresa Cometa



Fonte: Elaborado pela Autora.

Em relação à Empresa Estrela, a apuração dos tributos pelo Simple Nacional em 2018 pode resultar em redução da carga tributária no valor de R\$ 8.050,84, correspondente a um ônus tributário de 19,35% menor que o apurado pelo Lucro

Presumido. A redução da carga tributária representa 3,8% do faturamento projetado para a empresa para o ano de 2018. Essa redução é mostrada no Gráfico 4.

Gráfico 4 – Comparativo das Cargas Tributárias da Empresa Estrela



Fonte: Elaborado pela Autora.

Pelos Gráficos 3 e 4, nota-se que o cenário se inverte para o ano de 2018, a opção pelo Simples Nacional torna-se uma alternativa mais vantajosa para ambas as empresas, resultando em carga tributária menor em comparação com os valores apurados pelo Lucro Presumido.

Apresentadas as comparações das cargas tributárias entre os regimes tributários para os anos de 2017 e 2018 das empresas analisadas, o próximo capítulo é destinado às conclusões obtidas através do estudo realizado.

5 CONCLUSÃO

Com o propósito de apresentar as novas e significativas alterações do Simples Nacional vigentes desde 1º de janeiro de 2018, por meio da Lei Complementar nº 155 de 2016, como a extinção do Anexo VI, a nova fórmula de cálculo do imposto e a reformulação das novas tabelas de alíquotas, desenvolveu-se este estudo a partir do seguinte problema de pesquisa: Quais os reflexos das alterações trazidas pela Lei Complementar nº 155 de 2016 aplicadas às empresas de representação comercial sujeitas ao Fator R?

Para responder o problema apresentado e atender o objetivo geral do trabalho, que consistia em verificar os reflexos que a nova lei trouxe para as empresas analisadas, surgiu-se a necessidade da realização de um planejamento tributário das empresas analisadas a fim de auxiliar os seus administradores em relação ao regime tributário a ser adotado em 2018, que proporcionasse menor carga tributária.

Para o desenvolvimento do planejamento tributário foram realizadas as apurações dos tributos através dos regimes do Lucro Presumido e do Simples Nacional no ano de 2017, a fim de comprovar o motivo do regime adotado pelas empresas no referido ano, e com a intenção de demonstrar a forma de como era calculado o Simples Nacional naquele ano com base no Anexo VI da Lei Complementar nº 123 de 2006.

A partir disso, verificou-se que as empresas, objeto de análise deste estudo, apuravam e recolhiam os seus tributos pelo regime do Lucro Presumido no ano de 2017, onde apresentou uma menor carga tributária em relação aos valores apurados pelo Simples Nacional.

O valor total dos tributos apurados no Lucro Presumido pela Empresa Cometa em 2017 foi de R\$ 6.835,03 que representa 16,29% do total da receita bruta auferida no ano de R\$ 41.960,12 sendo que deste percentual, 10,93% refere-se aos tributos de ISSQN, PIS, COFINS, IRPJ e CSLL e 5,36% relativo à CPP. E o valor total de Simples Nacional calculado para o mesmo período foi de R\$ 7.103,85 que corresponde a 16,93% da receita bruta total do ano. Ou seja, a redução da carga tributária foi de 3,78% inferior no Lucro Presumido em relação ao Simples Nacional.

Em relação à Empresa Estrela, os valores apurados de tributos no Lucro Presumido em 2017 foram de R\$ 33.404,51, correspondente a 16,37% da receita

bruta auferida no ano de R\$ 204.121,49. Deste percentual, 13,83% referem-se aos tributos de ISSQN, PIS, COFINS, IRPJ e CSLL e 2,54% de CPP. No Simples Nacional, portanto, foi calculado um valor total de R\$ 34.917,29 que representa aproximadamente 17,10% do total da receita bruta do ano, resultando em carga tributária 4,33% inferior no Lucro Presumido em relação ao Simples Nacional.

Além disso, realizou-se as apurações dos tributos previstos para ambas as empresas para o ano de 2018, na forma do Lucro Presumido e do Simples Nacional, este último com base nas novas regras trazidas pela Lei Complementar nº 155 de 2016, com objetivo de comparação entre os valores calculados em cada um dos regimes e verificar qual das tributações tem a possibilidade de ser menos onerosa para as empresas no ano de 2018.

Para o ano de 2018, os valores estimados de tributos apurados a partir das novas regras do Simples Nacional foram de R\$ 2.613,28 para a Empresa Cometa, correspondendo a 6% da receita bruta total projetada para o ano. Enquanto que no Lucro Presumido o valor total dos tributos foi de R\$ 7.050,11 representando 16,19% da receita bruta total.

Em relação ao mesmo ano, estimou-se valores de tributos no Simples Nacional no total de R\$ 33.547,25 para a Empresa Estrela, representando 15,83% da receita bruta total projetada para o ano de 2018. No Lucro Presumido, o valor total estimado de tributos foi de R\$ 41.598,09 que correspondente a 19,63% da receita bruta projetada para o ano.

Diante disso, nota-se que para o ano de 2018 a situação se inverte em ambas as empresas, sendo o Simples Nacional a opção de tributação que possa oferecer menor carga tributária. Através das projeções realizadas, a Empresa Cometa apresentou uma economia de 62,93% em comparação com o Lucro Presumido e a Empresa Estrela a economia foi de 19,35% comparado ao Lucro Presumido.

Em fim, conclui-se que as novas alterações trazidas pela Lei Complementar nº 155 (BRASIL, 2016) fornecem um benefício tributário às empresas analisadas neste trabalho para o ano de 2018 através da apuração dos seus tributos pelo regime do Simples Nacional. Mesmo que, no caso da Empresa Estrela, a apuração dos tributos será pelo Anexo V da nova lei, devido à empresa apresentar valor gasto com folha de pagamento e pró-labore dos últimos 12 (doze) meses, inferior a 28% do total da receita bruta dos últimos 12 (doze) meses. Mas que proporcionará uma

economia tributária considerável no caso da Empresa Cometa que devido o Fator R resultar em valor superior a 28% da receita bruta auferida, a tributação será pelo Anexo III da nova lei, a alíquotas menores.

Para a realização de futuras pesquisas sobre o tema, recomenda-se o estudo das alterações do Simples Nacional aplicado a outras atividades, como a de comércio, indústria e demais serviços. Sugere-se também uma pesquisa mais aprofundada em relação à forma de tributação do ICMS e do ISSQN para os optantes do Simples Nacional quando o valor da receita bruta dos últimos 12 meses superar o limite de R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) que estabelece a apuração e o recolhimento destes dois impostos separado da guia do Simples Nacional.

REFERÊNCIAS

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Relatório de Inflação**. Brasília, DF, mar. 2018. Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br/htms/relinf/port/2018/03/ri201803c2p.pdf>>. Acesso em: 12 maio 2018.

BRASIL. Constituição Federal (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil03/constituicao/constituicaocompilado.htm>>. Acesso em: 07 set. 2017.

BRASIL. **Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 12 out. 2017.

BRASIL. **Decreto nº 6.957, de 09 de setembro de 2009**. Altera o Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 6 de maio de 1999, no tocante à aplicação, acompanhamento e avaliação do Fator Acidentário de Prevenção - FAP. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6957.htm>. Acesso em: 04 abr. 2018.

BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009**. Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em 04 abr. 2018.

BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017**. Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 07 abr. 2018.

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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 07 set. 2017.

BRASIL. **Lei nº 8.212, 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: 04 abr. 2018.

BRASIL. **Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998**. Dispõe sobre as contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9715.htm>. Acesso em: 07 abr. 2018.

BRASIL. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9718compilada.htm>. Acesso em: 07 abr. 2018.

BRASIL. **Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001**. Institui Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide), e dá outras providências. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10336.htm>. Acesso em: 12 out. 2017.

BRASIL. **Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10637.htm>. Acesso em: 14 out. 2017.

BRASIL. **Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 12 out. 2017.

BRASIL. **Lei nº 12.546 de 14 de dezembro de 2011**. Institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra); dispõe sobre a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) à indústria automotiva; altera a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas que menciona; e dá outras providências. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12546.htm>. Acesso em: 04 abr. 2018.

BRASIL. **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. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm>. Acesso em: 04 abr. 2018.

BRASIL. **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, e dá outras providências. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 04 abr. 2018.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em:
<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 07 set. 2017.

BRASIL. **Lei Complementar nº 147, de 07 de agosto de 2014**. Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp147.htm>. Acesso em: 07 set. 2017.

BRASIL. **Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016**. Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, para reorganizar e simplificar a metodologia de apuração do imposto devido por optantes pelo Simples Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp155.htm>. Acesso em: 07 set. 2017.

CALIJURI, Mônica Sionara Schpallir; LOPES, Alexsandro Broedel. **Gestão Tributária**: uma abordagem multidisciplinar. São Paulo: Atlas, 2011.

CANOAS. **Lei Ordinária nº 4.818, de 1º de janeiro de 2003**. Estabelece normas para o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza - ISSQN, altera a Lei nº 1.943, de 10 de dezembro de 1979, e dá outras providências. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a/rs/c/canoas/lei-ordinaria/2003/481/4818/lei-ordinaria-n-4818-2003>>. Acesso em: 04 abr. 2018.

CANOAS. **Lei nº 6.103, de 28 de julho de 2017**. Altera o Anexo I, “A”, da Lei nº 4.818, de 1º de janeiro de 2003 e dá outras providências. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a/rs/c/canoas/lei-ordinaria/2017/610/6103/lei-ordinaria-n-6103-2017>>. Acesso em: 04 abr. 2018.

CARVALHO, André Gaudie; SANTOS, Diego Bezerra dos. Simples Nacional: o regime de tributação que mudou o mercado para as micro e pequenas empresas. **Revista Saber Eletrônico**. Jussara - Goiás, v. 1, n. 3, 2017. Disponível em: <<https://sabereletronico.unifaj.edu.br/saber/article/view/10>>. Acesso em: 04 abr. 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento Tributário na Prática**: gestão tributária aplicada. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 1998.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Direito Tributário Aplicado**: impostos e contribuições das empresas. 2. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2009.

FACHIN, Odília. **Fundamentos de Metodologia**. São Paulo: Atlas, 1993.

FREUD, Sigmund. **[Frases e pensamentos]**. São Paulo, 2018. Disponível em: <https://www.pensador.com/frases_de_freud_para_refletir/>. Acesso em: 21 abr. 2018.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO (IBPT). **Brasil é o País que proporciona pior retorno em serviços públicos à sociedade.**

Disponível em: <<https://ibpt.com.br/noticia/2595/CNPL-Brasil-e-o-Pais-que-proporciona-pior-retorno-em-servicos-publicos-a-sociedade>>. Acesso em: 07 set. 2017.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO (IBPT). **Brasil edita cerca de 800 normas por dia somando 5,4 milhões desde a Constituição de 1988.** Disponível em: <<https://ibpt.com.br/noticia/2603/Brasil-edita-cerca-de-800-normas-por-dia-somando-5-4-milhoes-desde-a-Constituicao-de-1988>>. Acesso em: 07 set. 2017.

IVOTI. **Lei Ordinária nº 2.500 de 2009.** Estabelece o código tributário do município e consolida a legislação tributária. Disponível em: <<https://leismunicipais.com.br/a/rs/i/ivoti/lei-ordinaria/2009/250/2500/lei-ordinaria-n-2500-2009>>. Acesso em: 04 abr. 2018.

LUZ, Érico Eleutérico da. **Contabilidade Tributária.** Curitiba: Intersaberes, 2014. Livro Eletrônico.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 35. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2014.

OLIVEIRA, Antônio Benedito Silva. **Métodos da Pesquisa Contábil.** São Paulo: Atlas, 2011.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária.** 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. Livro eletrônico.

OTT, Ernani. **Técnicas de Pesquisa em Contabilidade.** São Leopoldo: UNISINOS, 2012.

RECEITA FEDERAL. **Estatística de Optantes do Simples Nacional e SIMEI.**

Disponível em:

<<https://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arrecadacao/EstatisticasArrecadacao.aspx>>. Acesso em: 07 set. 2017.

RECEITA FEDERAL. **Perguntas e Respostas.** Disponível em:

<<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Perguntas/Perguntas.aspx>>. Acesso em: 07 set. 2017.

REZENDE, Amaury José; PEREIRA, Carlos Alberto; ALENCAR, Roberta Carvalho de. **Contabilidade Tributária:** entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas. São Paulo: Atlas, 2010. Livro Eletrônico.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade:** Orientações de Estudo, Projetos, Artigos, Relatórios, Monografias, Dissertações, Teses. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SILVA, Karina dos Santos da. **Qual o (b)ônus de permanecer tributado pelo Simples Nacional em 2018?** 2017. 56 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Ciências Contábeis) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de

Santa Catarina, Florianópolis, 2017. Disponível em:
<<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/183696>>. Acesso em: 04 abr. 2018.

SUTTO, Giovanna. **BRASIL é o 7º maior cobrador de impostos no ranking mundial; Argentina é a primeira.** São Paulo, 29 setembro 2016. Disponível em:
<<http://www.infomoney.com.br/minhas-financas/impostos/noticia/5590281/brasil-maior-cobrador-imposto-ranking-mundial-argentina-primeira>>. Acesso em: 06 set. 2017.

VIEGAS, César. **Planejamento tributário e o Simples Nacional em pequenas empresas:** análise de artigos publicados no Congresso Brasileiro de Contabilidade e no Congresso Brasileiro de Custos (2007 – 2015). 2015. 22 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Ciências Contábeis) – Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2015. Disponível em: <<https://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/147378>>. Acesso em: 04 abr. 2018.