

**ANÁLISE DA CARGA TRIBUTÁRIA NAS EMPRESAS DE SERVIÇOS SUJEITAS
AO FATOR R DO SIMPLES NACIONAL**

**ANALYSIS OF THE TAX BURDEN ON SERVICE COMPANIES SUBJECT TO THE
NATIONAL SIMPLIFIED TAX SYSTEM R-FACTOR**

**Daciane Poliszuk da Silva¹
Janaina de Oliveira Dornelles²
Anderson Giovane Sontag³**

RESUMO

O Brasil é um dos países com uma das maiores cargas tributárias do mundo. O grande número de legislações vigentes torna ainda mais complexa a gestão dos tributos nas organizações. Dessa forma, para a redução da carga tributária, faz-se necessário um bom planejamento tributário. Esta pesquisa tem como objetivo realizar a comparação entre o simples nacional, em sua sistemática antiga e após a implementação da lei complementar Nº. 155/2016, e com lucro presumido. O estudo estendeu-se a dez empresas que possuem atividades sujeitas ao fator R do simples nacional, sendo que, foram levados em consideração o ano de 2017 e o primeiro semestre de 2018. Por meio de estudo de múltiplos casos, procurou-se responder qual o regime tributário mais interessante em cada situação. E quanto à abordagem do problema classifica-se como quantitativa. Na análise dos resultados têm-se uma visão dos impactos acarretados pela nova lei. Evidenciou-se ainda que, das dez empresas estudadas, oito tiveram o simples nacional atual como melhor regime tributário e duas tiveram no lucro presumido a maior economia. A pesquisa serve como base para a escolha do regime tributário para o próximo exercício. Recomenda-se ainda, que novos planejamentos sejam realizados ao final de cada período para que a escolha do regime tributário seja o mais adequado.

Palavras-chave: Economia Tributária. Planejamento Tributário. Regimes Tributários.

ABSTRACT

Brazil is one of the countries with one of the largest tax burdens in the world. The large number of current legislations makes the management of taxes in organizations even more complex. Thus, to reduce the tax burden, good tax planning is necessary. This research aims to make the comparison between the national simplified tax system, in its old system and after the implementation of complementary law No. 155/2016, and with presumed profit tax system. The study was extended to ten companies that have activities subject to the national simplified tax system R-factor, and 2017 and the first semester of 2018 were taken into account the most interesting tax regime in each situation. And as for the approach to the problem it is classified as quantitative. In the analysis of the results we have a vision of the impacts caused by the new law. It was also evidenced that, of the ten companies studied, eight had the current national simple as the best tax regime and two had in presumed profit tax system the largest economy. The research serves as the basis for choosing the tax regime for

¹Graduada do Curso de Ciências Contábeis da União de Ensino Superior do Paraná – UESPAR/FACITEC, de Palotina (PR). *E-mail:* dacianepoliszuk@hotmail.com

²Graduada do Curso de Ciências Contábeis da União de Ensino Superior do Paraná – UESPAR/FACITEC, de Palotina (PR). *E-mail:* dornellesjana32@outlook.com

³Docente da União de Ensino Superior do Paraná – UESPAR/FACITEC, de Palotina (PR). Mestre em Administração pela Universidade Estadual do Oeste do Paraná - UNIOESTE. *E-mail:* andersonsontag@hotmail.com

the next financial year. It is also recommended that new planning be carried out at the end of each period so that the choice of tax system is the most appropriate.

Keywords: Tax Economy. Tax Planning. Tax System.

1 INTRODUÇÃO

A alta carga tributária devida às esferas federal, estaduais e municipais, tem se tornado cada vez mais evidente, fazendo com que as empresas paguem cada vez mais tributos. Segundo dados do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), em 2017 o brasileiro precisou trabalhar em torno de cinco meses e dois dias para pagar os impostos e contribuições, ocupando em um ranking de 27 países a 8ª posição como arrecadador de tributos. (AMARAL *et al.*, 2017). Dessa forma, as empresas necessitam buscar meios lícitos, junto à contabilidade, para redução da carga tributária e consequentemente a maximização do lucro. A escolha do regime de tributação mais eficiente é um dos fatores decisivos para a continuidade das empresas, ao buscar uma escolha mais concisa os administradores devem contar com o auxílio de um profissional especializado para realizar um estudo completo à cerca das variáveis de cada negócio. (GUTIERRES, 2017).

O planejamento tributário possui como objetivo fundamental a busca por uma economia tributária e a procura por atender as legislações fiscais evitando perdas desnecessárias a entidade. Um bom planejamento tributário permitirá a diminuição das despesas fiscais e tributárias, manterá resguardado os direitos do contribuinte e protegerá o patrimônio da entidade. (OLIVEIRA *et al.*, 2011). Dentre os regimes de tributação, o simples nacional é um dos mais utilizados em nosso país, por ter um método de cálculo mais simplificado e utilizar alíquotas mais vantajosas em grande parte dos casos. A procura por este tipo de regime aumentou gradativamente no decorrer dos anos. Considerando o ano de 2010 até o mês de fevereiro de 2018, o número de empresas optantes pelo simples nacional aumentou em torno de 30,48%. As empresas optantes por este tipo de tributação trouxeram para os cofres públicos no ano de 2017 o montante equivalente a aproximadamente R\$ 67 milhões, equivalendo a apenas 3,19% da arrecadação total do país. (BRASIL, 2018).

A instituição da lei complementar Nº. 155/2016 que alterou a lei complementar Nº. 123/2006, ocasionou para as empresas do simples nacional diversas mudanças, entre elas, as principais são: alteração do limite máximo de faturamento e das tabelas de alíquotas, diminuição dos anexos e modificação da forma de cálculo. As alterações ocorridas poderão impactar significativamente no montante de tributos pagos pelas entidades optantes pelo regime. Dessa forma, é relevante realizar estudos com o condão de averiguar a carga tributária destas empresas. Neste trabalho, são abordadas, especificamente, empresas prestadoras de serviço que estão sujeitas ao fator R do simples nacional.

Assim, o objetivo da pesquisa é analisar a carga tributária para as empresas que prestam serviços, especificamente aquelas sujeitas ao fator R do simples nacional em comparação com o lucro presumido. E apresenta como objetivos específicos: realizar um estudo bibliográfico dos embasamentos teóricos da legislação tributária, contabilidade tributária, planejamento tributário; efetuar os cálculos dos tributos referentes em relação ao lucro presumido e simples nacional; e verificar entre os regimes tributários simples nacional e lucro presumido, qual o mais acessível economicamente para cada empresa de um grupo de empresas analisadas, considerando o ano de 2017 e o primeiro semestre de 2018.

As empresas abordadas neste trabalho atuam em ramos diferenciados, de modo que, são analisadas dez empresas, todas situadas na região oeste do Paraná, sendo elas: A empresa

“A”, que iniciou suas atividades no ano de 2004 atuando no ramo de serviços odontológicos, é uma sociedade empresária limitada, tendo um faturamento anual em 2017 de R\$ 307 mil e uma média salarial de R\$ 11 mil. Atuando no ramo de atividades de atenção ambulatorial, com natureza jurídica de sociedade simples limitada, as empresas “B” e “C” iniciaram suas atividades no ano de 2016. Possuem como faturamento anual de 2017 R\$ 126 mil e R\$ 260 mil e sua média salarial acrescida dos encargos, giram entorno de R\$ 5 mil e R\$ 2 mil, respectivamente. Com faturamento anual de R\$ 155 mil e média salarial de R\$ 3 mil, a empresa “D” teve sua inserção do mercado econômico em 2001 atuando no ramo de corretagem no aluguel de imóveis. Possui como natureza jurídica a sociedade empresária limitada.

Já a empresa “E” iniciou suas atividades no ano de 2016 com atuação no ramo de serviços de engenharia, regida como sociedade empresária limitada, com um faturamento no ano de 2017 de R\$ 13 mil e uma média salarial de R\$ 940,00. As entidades “F” e “G” possuem como ramo de atuação atividades condicionamento físico, iniciaram suas atividades nos anos de 2012 e 2013 respectivamente. Auferiram como faturamento anual do ano de 2017 os valores de R\$ 63 mil e R\$ 100 mil, com médias salariais de R\$ 8 mil. Ambas possuem natureza jurídica como sociedade empresária limitada. As sociedades limitadas “H” e “I” atuam com o desenvolvimento de programas de computador sob encomenda, tiveram sua inserção do mercado nos anos de 2003 e 2007. Auferiram receitas anuais de 2017 nos valores de R\$ 760 mil e R\$ 132 mil, com médias salariais de R\$ 5 mil e R\$ 8 mil, respectivamente. A corporação “J” realizou sua abertura no ano de 2015, atuando no ramo de representação comercial e de agentes do comércio de produtos alimentícios, bebidas e fumo, com natureza de sociedade empresária limitada. No ano de 2017 teve um faturamento de R\$ 92 mil e uma média salarial de R\$ 2 mil. Conforme caracterização descrita acima, apenas as empresas “G” e “I” possuem como regime tributário atual o lucro presumido, sendo que as demais entidades estão enquadradas no simples nacional. É relevante ressaltar que todas as empresas possuem atividades sujeitas ao fator R e se enquadrariam nos anexos III ou V do simples nacional.

A pesquisa justifica-se pela alta carga tributária, que é uma das maiores adversidades que as micro e pequenas empresas encontram no cenário econômico atual. No ano de 2017, somente o estado do Paraná, arrecadou um total de R\$ 120 bilhões em tributos federais, estaduais e municipais, equivalendo a apenas 5,59% da arrecadação total do país. (IMPOSTÔMETRO, 2018). A escolha do regime de tributação poderá impactar de forma significativa essas empresas e até mesmo determinar a sua continuidade no mercado. Em uma economia instável como a do Brasil, os empresários devem aliar-se ao planejamento tributário, visando a redução dos custos e despesas com os tributos, de forma que não infrinjam a legislação vigente (OLIVEIRA *et al.*, 2011). Por este ângulo o planejamento tributário vem como uma ferramenta útil as empresas, já que através dele se obterá informações suficientes para a tomada de decisão de forma concisa e objetiva. As mudanças instituídas pela Lei Complementar Nº. 155/2016 e colocadas em vigor a partir de janeiro de 2018 evidenciou ainda mais a importância do planejamento, já que através dele pode-se ter uma visão mais límpida dos impactos acarretados pela nova lei e das possibilidades que reduziriam os tributos devidos pelas entidades.

O presente estudo foi organizado em seções, sendo a primeira a introdução, evidenciando os objetivos geral, específicos e a justificativa para a elaboração da pesquisa. Na sequência, apresenta-se a fundamentação teórica que subsidia a discussão. O capítulo 3 contempla os procedimentos metodológicos utilizados. No capítulo 4 estão dispostas a análise e a discussão dos resultados, por meio de gráficos procurou-se facilitar a visualização dos resultados obtidos. Este capítulo teve o intuito de explicar algumas particularidades de cada atividade, bem como evidenciar a melhor alternativa para a redução da carga tributária de

cada empresa analisada. Por fim, no capítulo 5 apresentam-se as considerações finais, seguidas das referências.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A carga tributária representa a parcela de tributos devida às esferas da União, estados e municípios, referindo-se ao montante pago de impostos, encargos, contribuições e taxas, para os entes federativos. Considerando o ano de 2017, o país arrecadou um total de R\$ 2,1 trilhões em tributos federais, estaduais e municipais. (IMPOSTÔMETRO, 2018). Além da alta carga tributária existente no Brasil, o sistema tributário nacional possui em torno de 60 tributos vigentes contidos em diversas leis, regulamentos e normas que se alteram em tempo considerável. (OLIVEIRA *et al.*, 2011). Tal aspecto, gera uma complexidade que dificulta de maneira substancial o entendimento por parte dos empresários. Esses fatores fazem com que os custos com a carga tributária causem enormes transtornos para o gerenciamento dos impostos e demais tributos.

Se o contribuinte pretende obter uma redução ou uma economia fiscal com o pagamento de tributos, poderá obtê-lo de forma legal ou ilegal. O fisco admite apenas a forma legal. Neste contexto surge o planejamento tributário, sendo que o mesmo caracteriza como “[...] uma forma lícita de reduzir a carga fiscal, o que exige alta dose de conhecimento e bom-senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente corporativo”. (OLIVEIRA *et al.*, 2011, p.19). Em concordância com o que foi abordado, “planejamento tributário pode-se conceituar como o processo de escolha a priori da empresa na forma de tributação que leva a obtenção de uma carga tributária correta, como o melhor resultado econômico-financeiro possível”. (BERTI e BERTI, 2016, p.14).

2.1 Regimes Tributários

Os regimes tributários irão determinar a base de cálculo e as alíquotas para chegar ao valor do imposto devido. Cada regime tributário possui as suas especificações e sua própria legislação, devendo ser estudada em todos os seus aspectos para chegar ao regime tributário que irá trazer para as entidades a economia financeira mais satisfatória. Dividem-se da seguinte forma: presumido, real, arbitrado e simples nacional.

O regime do Lucro Presumido é um dos mais utilizados atualmente por ser menos burocrático e também ser mais simples que o lucro real. Possui este nome pelo fato de que o imposto de renda não é calculado sobre o lucro líquido, mas sim por percentuais estabelecidos em lei. A apuração será feita por trimestre e tanto o IRPJ quanto a CSLL serão obtidos por meio de uma base presumida de lucro, tais bases serão distintas de acordo com atividade exercida pela empresa. (CREPALDI e CREPALDI, 2014). Os percentuais de presunção estão dispostos no quadro a seguir:

Quadro 1 - Percentuais Aplicáveis - Lucro Presumido

Atividade	Alíquota
Indústria e Comércio em geral	8%
Serviços em geral	32%
Serviços hospitalares, de transporte de cargas, atividades imobiliárias e atividades de construção por empreitada	8%
Demais serviços de transportes e atividades exercidas por bancos	16%
Revenda de combustíveis para consumo	1,6%

Fonte: BRASIL (2017)

O valor dos tributos dar-se-á, portanto, aplicando a alíquota de presunção sobre a receita bruta trimestral e multiplicando o resultado por 15% no caso do IRPJ ou 9% no caso da CSLL. Vale ressaltar que se as empresas ultrapassarem o valor R\$ 60.000,00, considerando o faturamento trimestral, deverão acrescer um adicional de 10% para o IRPJ considerando-se valor que excedeu este limite. Já as alíquotas do PIS e da COFINS ficam estabelecidas em 0,65% e 3%, vencendo no vigésimo quinto dia do mês subsequente a apuração. Quando o dia previsto para o pagamento não seja um dia útil deve-se antecipar o pagamento. (BRASIL, 2017).

O lucro real é análogo ao lucro líquido apurado no exercício, obtido através dos ajustes permitidos pela lei tributária do imposto de renda, podendo-se adicionar, subtrair ou compensar tais valores. Sendo assim, Chaves e Muniz (2010) afirmam que lucro real é o resultado contábil da entidade em determinado período, obtido por meio da soma algébrica de todas as receitas e despesas e após a realização dos devidos ajustes. Dessa forma, Crepaldi e Crepaldi (2014, p. 325) conceituam lucro real como sendo “a base de cálculo do imposto sobre a renda apurada segundo registros contábeis e fiscais efetuados sistematicamente de acordo com as leis comerciais e fiscais”. Há algumas hipóteses que obrigam as pessoas jurídicas, quando enquadradas em alguma delas, a realizarem a apuração de tributos pelo lucro real. O IRPJ e a CSLL devido pelas empresas enquadradas no lucro real, poderá ser pago de forma anual ou trimestral. Torna-se muito importante que a forma de pagamento dos tributos deste regime seja analisada de acordo com as estratégias da empresa e considerando os planos futuros, as expectativas de lucro, a relação dos ganhos comparados a receita bruta, entre outros aspectos. (CREPALDI e CREPALDI, 2014).

O Lucro Arbitrado é uma forma de apuração da base de cálculo do imposto de renda. É comumente utilizado quando a pessoa jurídica deixa de cumprir alguma das obrigações acessórias exigidas pelo lucro real ou pelo lucro presumido. Este tipo de tributação terá como período de apuração cada trimestre do exercício sendo encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro. O valor do imposto devido será obtido através da aplicação dos percentuais apresentados no Quadro 1 sobre o valor da receita bruta, acrescido ainda por 20%. O vencimento do mesmo se dará ao último dia útil do mês subsequente.

Por fim, o Simples Nacional, tem como base a constituição federal no art. 146, que deixa explícito que a União poderá estabelecer critérios diferenciados de tributação, objetivando prevenir o desequilíbrio da concorrência entre as empresas. (BRASIL, 1988). O simples nacional foi criado com o intuito principal de facilitar o recolhimento dos tributos, unificando em uma única guia o pagamento de vários tributos devidos às esferas federal, estaduais e municipais. A lei complementar Nº. 123/2006 foi instituída com o objetivo de regulamentar e estabelecer normas gerais relativas ao tratamento diferenciado deste tipo de regime, sendo posteriormente alterada pela lei complementar Nº. 155/2016.

Somente poderão ingressar no simples nacional as microempresas e empresas de pequeno porte, ou seja, que tenham faturamento igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais) (BRASIL, 2016). O simples nacional será recolhido mensalmente até o vigésimo dia útil do mês subsequente, através de uma única guia de arrecadação e irá abranger os seguintes tributos: imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ); imposto sobre produtos industrializados (IPI); contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL); contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS); contribuição para o PIS/PASEP; contribuição patronal previdenciária (CPP); imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS); imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). (CREPALDI e CREPALDI, 2014, p. 363).

Ressalta-se que o recolhimento dos tributos pelo regime não exclui a incidência de outros tipos de tributos não abrangidos pela lei, bem como: imposto sobre operações de

ANÁLISE DA CARGA TRIBUTÁRIA NAS EMPRESAS DE SERVIÇOS

crédito (IOF), imposto sobre importação de produtos estrangeiros (II), imposto sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE), imposto sobre propriedade territorial rural (ITR), contribuição para o fundo de garantia do tempo de serviço (FGTS), contribuição para manutenção da seguridade social, relativa ao trabalhador, contribuição para a seguridade social, relativa à pessoa do empresário, na qualidade de contribuinte individual, imposto de renda relativo aos pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica a pessoas físicas, PIS, COFINS e IPI incidentes na importação de bens e serviço e algumas hipóteses de ICMS. A instituição da lei complementar N°. 155/2016 que altera a lei complementar N° 123/2006 traz significativas mudanças para as empresas optantes pelo regime. Dentre elas, as principais alterações ocasionadas estão dispostas no Quadro 2:

Quadro 2 – Principais Alteração Simples Nacional 2017/2018

Simples Nacional até 31/12/2017	Simples Nacional a partir 01/01/2018
Faturamento anual de até R\$3.600.000,00	Faturamento anual de até R\$ 4.800.000,00
Microempreendedor Individual faturamento anual R\$ 60.000,00	Microempreendedor Individual faturamento anual R\$ 81.000,00
Alíquotas fixas para cada tabela	A alíquota será maior, mas com um desconto fixo específico para cada faixa de enquadramento.
O Simples Nacional é composto por sete anexos e vinte faixas de faturamento por anexo.	Agora o Simples Nacional é composto por apenas cinco anexos sendo três para serviços, uma para o comércio e uma para indústria, e a quantidade de faixas caiu para 6 por anexo.

Fonte: Adaptado de Massad (2017)

As empresas optantes pelo regime serão divididas em cinco anexos de acordo com as atividades exercidas. Como regra geral o valor do imposto será obtido mediante a aplicação da alíquota efetiva, calculadas a partir das alíquotas nominais multiplicadas pela receita bruta dos doze meses antecedentes ao período de apuração.

Neste aspecto, utilizara-se a seguinte fórmula:

$$\text{Alíquota Efetiva} = \frac{(\text{RBT12} \times \text{Alíquota}) - \text{PD}}{\text{RBT12}}$$

Em que, RBT12 representa a receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao período de apuração; Alíquota é a alíquota nominal constante dos Anexos I a V da lei complementar N°. 155/2016; e PD é a parcela a deduzir constante dos Anexos I a V da lei complementar N°. 155/2016.

2.2 Empresas sujeitas ao fator R

As empresas optantes pelo simples nacional são divididas em cinco anexos de acordo com as atividades exercidas pelo contribuinte. As empresas abordadas na pesquisa se enquadram em atividades sujeita ao fator R, podendo ser tributadas pelo anexo III ou pelo anexo V. Segundo o art. 25 da resolução N°. 94 de 2011 do conselho gestor do simples nacional (CGSN) estão sujeitas ao cálculo do fator R, as empresas que exercerem as seguintes atividades: Administração e locação de imóveis de terceiros; Academias de dança, de capoeira, de ioga e de artes marciais; Academias de atividades físicas, desportivas, de natação e escolas de esportes; Elaboração de programas de computadores, inclusive jogos eletrônicos; Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação; Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas; Empresas montadoras de estandes para feiras; Laboratórios de análises clínicas ou de patologia clínica; Serviços de tomografia, diagnósticos médicos por imagem, registros gráficos e métodos óticos, bem como ressonância magnética; Serviços de prótese em geral; Fisioterapia; Medicina, inclusive laboratorial, e enfermagem; Medicina veterinária; Odontologia e prótese dentária; Psicologia,

psicanálise, terapia ocupacional, acupuntura, podologia, fonoaudiologia, clínicas de nutrição e de vacinação e bancos de leite; Serviços de comissária, de despachantes, de tradução e de interpretação; Arquitetura e urbanismo; Engenharia, medição, cartografia, topografia, geologia, geodesia, testes, suporte e análises técnicas e tecnológicas, pesquisa, design, desenho e agronomia; Representação comercial e demais atividades de intermediação de negócios e serviços de terceiros; Perícia, leilão e avaliação; Auditoria, economia, consultoria, gestão, organização, controle e administração; Jornalismo e publicidade; e Agenciamento.

Além das atividades demonstradas no quadro, estarão sujeitas ao fator R ainda as empresas que exerçam outras atividades do setor de serviços que, cumulativamente: tenham por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não e que não estejam relacionadas nos incisos III, IV, VIII e no § 2º da mesma resolução. (BRASIL, 2016).

O fator R se dará pelo cálculo da seguinte fórmula:

$$\text{Fator R} = \frac{\text{FP12}}{\text{RBT12}}$$

Em que, FP12 representa a soma das despesas com folha de pagamento (salários, encargos e pró-labore) dos últimos 12 meses; e RBT12 é a soma da receita bruta dos últimos 12 meses.

Assim, conforme dado pela lei complementar Nº. 155/2016 serão tributadas pelo anexo III as empresas em que o fator R dê um resultado igual ou superior a 28%, quando o resultado for menor que 28% as empresas estarão sujeitas a tributação no anexo V. (BRASIL, 2016). Vale-se ressaltar que por mais que todas as empresas destacadas no Quadro 4, estejam sujeitas ao fator R, aquelas que se enquadram no anexo III possuem certa vantagem sobre aquelas que se enquadram no anexo V, de modo que, as alíquotas referentes ao anexo III são inferiores. Considerando a inexistência do fator R, as empresas que possuem atividades do anexo III, teriam uma carga tributária menos onerosa que as empresas do anexo V.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Metodologicamente a pesquisa classifica-se como aplicada, com abordagem do problema através de pesquisa quantitativa, de modo que foram realizados cálculos para o embasamento do estudo, além da elaboração de planilhas e gráficos para facilitar a visualização dos resultados obtidos. Utilizou-se também a pesquisa qualitativa, com o intuito de realizar a análise dos resultados obtidos e descrevê-los. O trabalho também se classifica como pesquisa exploratória, por meio de estudo de múltiplos casos, do qual é abordado um grupo de dez empresas. Através do estudo profundo de um ou mais casos, o pesquisador passa a ter amplo conhecimento sobre o assunto estudado, podendo orientar a uma futura tomada de decisão. Na área contábil esta é uma ferramenta muito utilizada, de modo que, o profissional contábil deve estar atento as mudanças positivas aos seus clientes representando uma diminuição da carga tributária devida pela entidade.

A técnica abordada para a coleta de dados foi a pesquisa documental, feita por meio dos faturamentos de todo o ano de 2017 e 1º semestre de 2018 e através dos resumos mensais da folha de pagamento também do mesmo período, fornecidos pelos contadores responsáveis. A pesquisa limita-se ao estudo de dez casos, sendo que para a escolha das entidades foram levados em consideração dois aspectos: o fator geográfico e o fácil acesso às informações e dos dados das empresas estudadas. Desta forma, todas as empresas possuem sede no oeste do Paraná. Foram analisadas apenas empresas que possuem atividades de prestação de serviço que se enquadrem nos anexos III e V do simples nacional e sujeitas ao fator R do regime. A busca por meios de diminuir a carga tributária imposta pelo governo se restringiu aos regimes RAGC, v.8, n.36, p.62-78/2020

tributários do lucro presumido e simples nacional, portanto, não serão abordados os regimes de tributação do lucro real e lucro arbitrado.

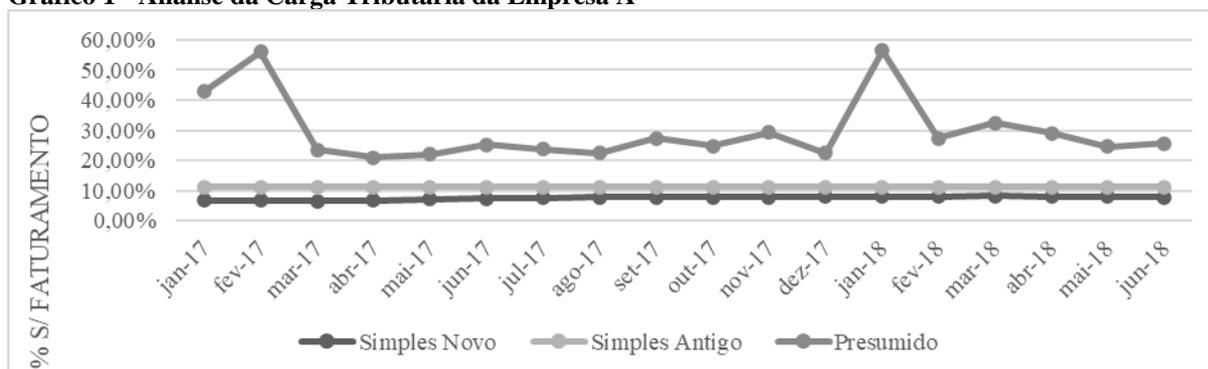
4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção será realizada a análise e a discussão dos resultados obtidos através da aplicação prática do estudo.

4.1 Análise da Carga Tributária da Empresa A

A empresa A atua na confecção de próteses dentárias, considerando o ano de 2017 e o primeiro semestre de 2018 seu faturamento teve como média R\$ 23 mil. Em 2017, a empresa já era optante pelo simples nacional, estando enquadrada no anexo V do regime. Apesar de ter alíquotas bastante onerosas para a empresa, o regime ainda era mais vantajoso que o lucro presumido.

Gráfico 1 - Análise da Carga Tributária da Empresa A



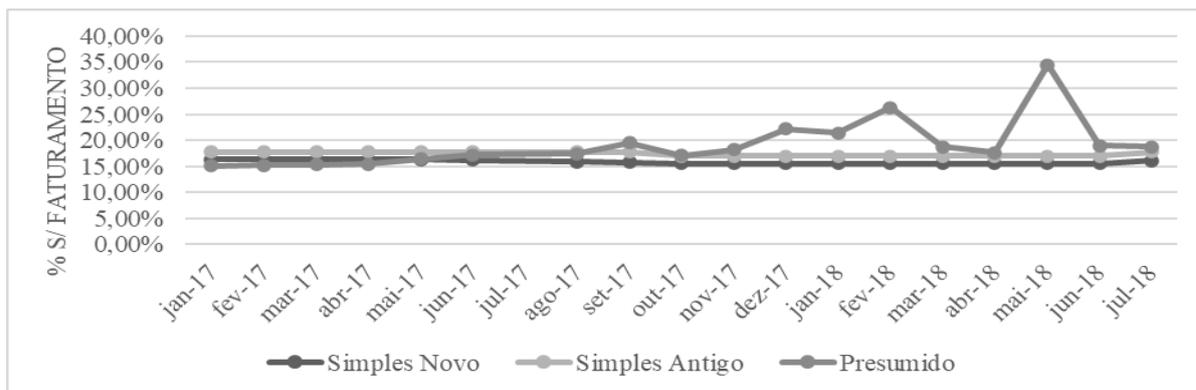
Fonte: Elaborado pelos autores (2018)

Com a alteração da legislação do simples nacional a empresa obteve uma economia fiscal de R\$ 15 mil no período pesquisado (18 meses), equivalente a uma redução de R\$ 833,00 por mês, sendo que, os gastos com a folha de pagamento em relação ao faturamento ficaram superiores a 28%. Desta forma, a tributação que antes era com base no anexo V, passou a ser pelo anexo III, que por sua vez possui alíquotas menores. Em relação ao lucro presumido a empresa obterá um dispêndio de R\$ 77 mil a mais no período dos 18 meses analisados ou de algo em torno de R\$ 4.280,00 mensais, se comparado com o simples nacional em sua nova sistemática.

4.2 Análise da Carga Tributária da Empresa B

A empresa B atua no ramo de atenção ambulatorial, teve como média de faturamento R\$ 7 mil reais. Pode-se verificar no Gráfico 2, que seu faturamento teve um decréscimo no começo do ano de 2017 até o mês de junho de 2018 chegando a ter meses com pouco faturamento e consequentemente com uma redução dos tributos incidentes.

Gráfico 2 - Análise da Carga Tributária da Empresa B



Fonte: Elaborado pelos autores (2018)

Com o faturamento em níveis mais elevados, o regime de tributação que traria a maior economia tributária seria o lucro presumido, porém se o faturamento seguir a tendência de se manter em níveis menores, o regime deixaria de compensar devido aos encargos previdenciários que são mais onerosos neste regime.

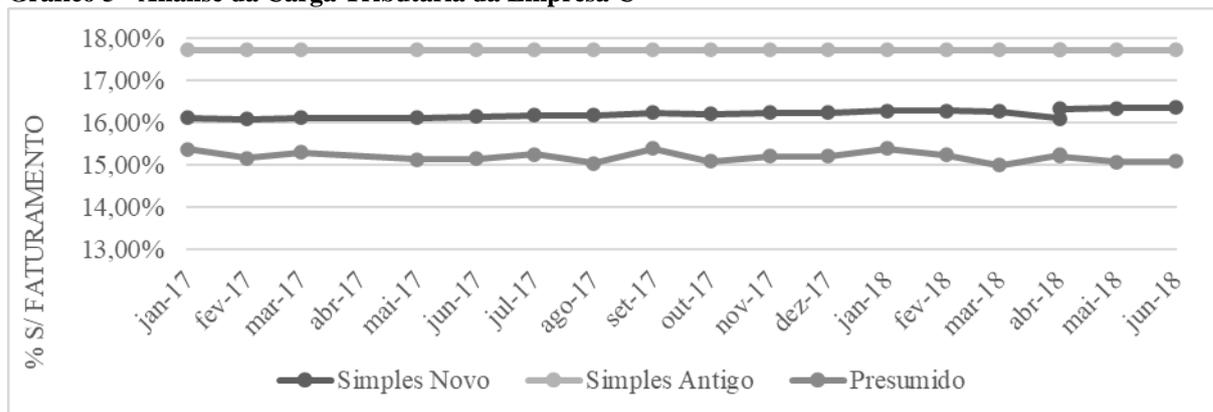
Outro aspecto a ser analisado é em relação ao fator R, sendo que, as despesas com a folha de pagamento resultam em uma porcentagem muito pequena se comparada ao faturamento. A empresa, desde a sua abertura até os dias atuais não possui funcionários, portanto possui gastos apenas com o pró-labore. Este fator influencia de maneira significativa o montante devido de tributos pelo regime do simples nacional. Analisando as mudanças ocorridas no novo simples, a empresa obteve vantagens devido à instituição da lei complementar Nº. 155/2016. No ano de 2017, a atividade da empresa se enquadrava no anexo VI, de modo que suas alíquotas durante o período estudado variaram de 16,93% a 17,72%. Já com a nova lei, as alíquotas se mantiveram entre 15,50% a 16,37%. Este caso deve ser analisado com cuidado pelos gestores da empresa. Deve ser considerado o faturamento para o próximo ano e sua relação com os gastos com a folha de pagamento. Uma alternativa seria a possibilidade de aumentar o pró-labore para ter uma alíquota reduzida no simples nacional, ou seja, um fator R igual ou superior a 28%.

4.3 Análise da Carga Tributária da Empresa C

A empresa C também atua no ramo da atividade médica de atenção ambulatorial, seu faturamento no período de janeiro de 2017 a junho de 2018 ficou em média R\$ 22 mil. Possui como encargos com a folha de pagamento somente o pró-labore. A relação entre o faturamento e as retiradas dos sócios resulta em um pouco mais de 4%, ou seja, distante dos 28% do Fator R, fazendo com que a empresa fique enquadrada no anexo V.

Analisando o Gráfico 3 observa-se que entre os três regimes comparados, o que traria uma economia tributária mais satisfatória é o lucro presumido. Considerando o simples nacional em sua lei antiga, a alíquota da empresa ficaria estabelecida em 17,70%, e a mesma ficaria enquadrada no anexo VI, sendo que, o mesmo possui os maiores percentuais de tributação do simples nacional. Desta forma, o simples antigo tornou-se a tributação menos vantajosa e mais desfavorável para a empresa.

Gráfico 3 - Análise da Carga Tributária da Empresa C



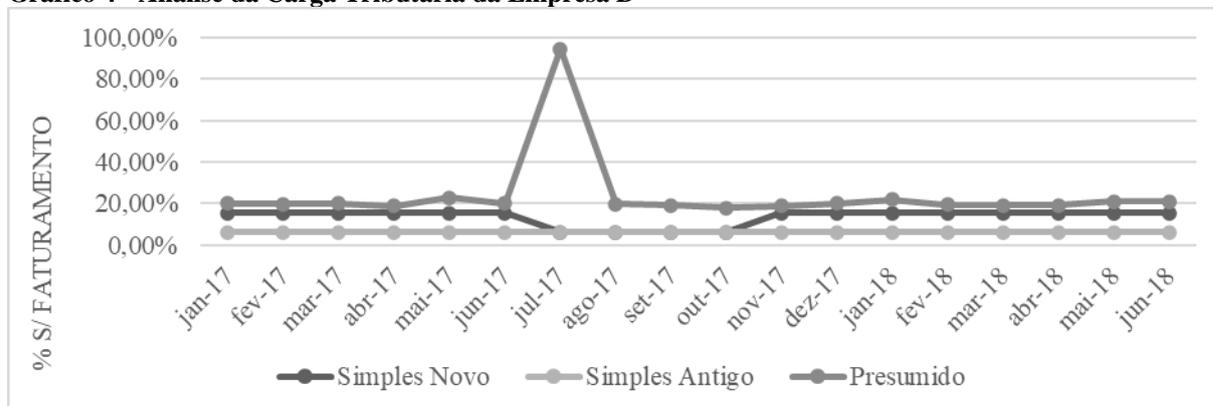
Fonte: Elaborado pelos autores (2018)

Apesar de graficamente o lucro presumido ser o mais vantajoso, a diferença entre o mesmo com o simples nacional após a alteração da lei complementar N° 123/2006 não é significativa, sendo de aproximadamente R\$ 220,00 mensais. Deve-se considerar ainda que, o número de despesas acessórias que o lucro presumido exige é maior se comparado com o simples nacional. Devido a este aspecto, os profissionais contábeis costumam cobrar honorários mais elevados para as empresas optantes por este regime, por exigir maior tempo e responsabilidade. Faz-se necessário uma análise mais aprofundada sobre o caso antes da escolha do regime tributário que resultará em um dispêndio monetário menor a empresa.

4.4 Análise da Carga Tributária da Empresa D

A empresa D atua no ramo de gestão e administração da propriedade imobiliária. Considerando o ano de 2017 e o primeiro semestre de 2018 a empresa teve em média um faturamento de R\$ 10 mil, atingindo em alguns meses até R\$ 20 mil de receitas. Conforme análise do Gráfico 4, com a lei do antigo simples em vigência a empresa se enquadrava no anexo III do regime, tendo uma alíquota fixa de 6%, já que suas receitas não excederam o limite da primeira faixa de faturamento que é de R\$ 180 mil. Este, portanto, foi o tipo de tributação que mais favoreceu a empresa dentro do período estudado.

Gráfico 4 - Análise da Carga Tributária da Empresa D



Fonte: Elaborado pelos autores (2018)

Devido à instituição da nova lei a empresa passou a se enquadrar no cálculo do fator R, sendo que o mesmo variou entre 24,61% a 34,24%. Com a nova sistemática de cálculo as alíquotas aplicadas sobre a receita bruta variaram de 6% a 15,50%, os meses em que a

empresa teve a redução da carga tributária são os mesmo em que o fator R resultou em mais de 28%, permitindo assim, que a mesma ficasse enquadrada no anexo III, no restante dos meses a relação entre a folha de salários e o faturamento ficou abaixo de 28% deixando a empresa sobre a tributação do anexo V.

Também evidenciado no Gráfico 4, podemos visualizar que o lucro presumido não é favorável a empresa, de forma que em um dos meses os tributos devidos chegaram a mais de 90% do faturamento. Este aspecto é devido ao fato de que o regime em questão é mais oneroso na área previdenciária e o mesmo independe do faturamento da empresa.

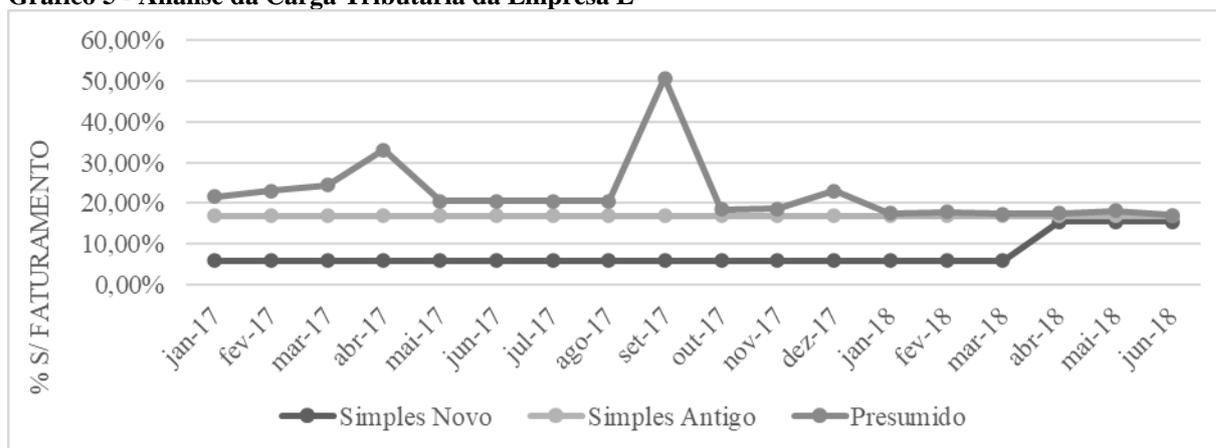
Verifica-se que a lei complementar Nº. 155/2016 prejudicou a empresa no âmbito tributário, fazendo com que o montante de tributos pagos pela entidade tenha praticamente dobrado. Uma das possíveis soluções para resolver este impasse seria o aumento da folha de salário, seja dos colaboradores ou dos próprios contribuintes, desta forma, o resultado do fator R seria maior que 28% e consequentemente a tributação sobre o faturamento voltaria a ser pelo anexo III.

Para que esta alternativa realmente funcione é necessário um planejamento detalhado fazendo a comparação entre o montante gasto com a contribuição previdenciária e a economia obtida com a mudança de anexo de tributação. Deve-se observar que o aumento do pró-labore, por exemplo, trará benefícios futuros ao contribuinte, de maneira que os mesmos poderão ter benefícios previdenciários melhores com uma contribuição maior.

4.5 Análise da Carga Tributária da Empresa E

A empresa E trabalha com atividades de engenharia, possui em média um faturamento de R\$ 3 mil e os gastos com a folha de pagamento englobam apenas as despesas com o pró-labore do único sócio, equivalendo-se a um salário mínimo. O faturamento da empresa vem sofrendo um aumento gradativo e este fator impacta diretamente no montante de tributos pagos pela mesma.

Gráfico 5 - Análise da Carga Tributária da Empresa E



Fonte: Elaborado pelos autores (2018)

Com a lei do antigo simples a empresa em questão ficava enquadrada no anexo VI do regime, como se manteve na primeira faixa de faturamento sua alíquota ficou estabelecida em 16,93%. Como podemos observar, o lucro presumido é o regime que possui a carga a tributária mais elevada em todos os meses analisados, chegando no mês de setembro de 2017 a registrar uma porcentagem maior que 50% de tributos devido sobre o faturamento. A nova lei do simples beneficiou a empresa, sendo que a mesma teve suas alíquotas reduzidas significativamente. Devido ao fato de estar sujeita ao fator R, a entidade em grande parte dos meses analisados ficou enquadrada no anexo III do regime, já que a relação entre a folha de

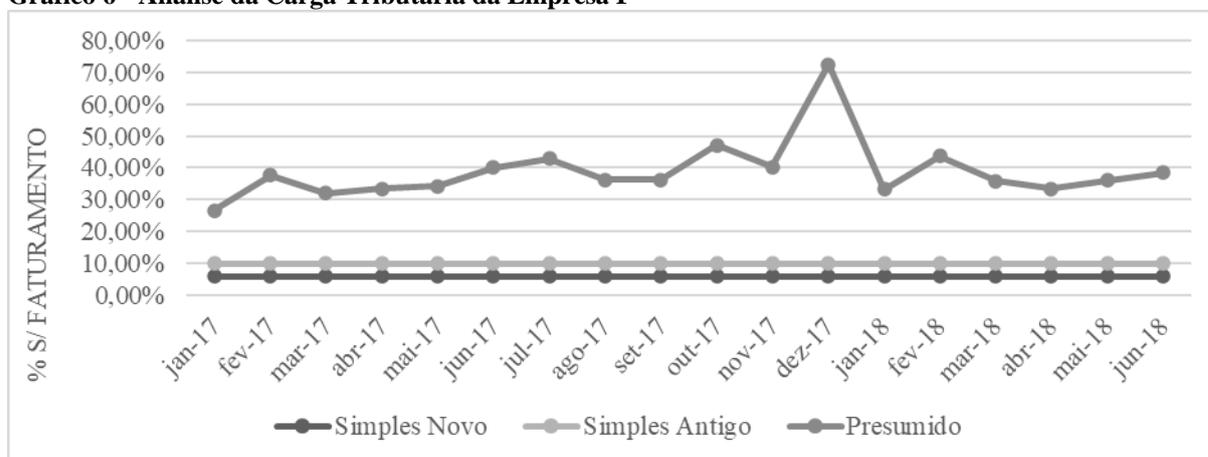
pagamento e o faturamento ficou superior a 28%. Nos meses de abril, maio e junho de 2018 este aspecto se alterou e o resultado do fator R passou a ser menor que 28%, tal mudança explica o aumento da alíquota neste período como é observado no Gráfico 5.

Caso os sócios aumentem o valor das retiradas mensais o resultado do fator R tende a ser maior e conseqüentemente haverá a redução da alíquota aplicada sobre o faturamento para 6%. Apesar do aumento dos gastos com a contribuição previdenciária, a redução dos tributos devidos sobre o faturamento gerará uma economia a empresa.

4.6 Análise da Carga Tributária da Empresa F

Atuando no ramo de atividades de condicionamento físico a empresa F teve em média R\$ 9 mil de receitas mensais durante o ano de 2017 e janeiro a junho de 2018. Os gastos com o pagamento dos funcionários e dos sócios foi muito elevado durante este período de forma que o ramo de atuação depende de profissionais altamente capacitados. Considerando a lei do antigo simples a empresa se enquadrava no anexo V do regime.

Gráfico 6 - Análise da Carga Tributária da Empresa F



Fonte: Elaborado pelos autores (2018)

Verifica-se no Gráfico 6 que o lucro presumido apresentou uma carga tributária mais elevada para a empresa, chegando a meses com aproximadamente 72% de tributos sobre o faturamento mensal. Observa-se que no simples antigo, a empresa teria uma carga tributária menor que do lucro presumido, sendo que a alíquota sobre o faturamento ficava estabelecida em 10%, porém ainda não é o tipo de tributação mais vantajoso. Analisando as mudanças impactadas pela instituição da lei complementar N° 155/2016, a empresa obteve uma maior economia fiscal de modo que, o resultado do fator R em todos os meses ficou acima de 28%, permitindo que a empresa seja tributada pelo anexo III do simples nacional.

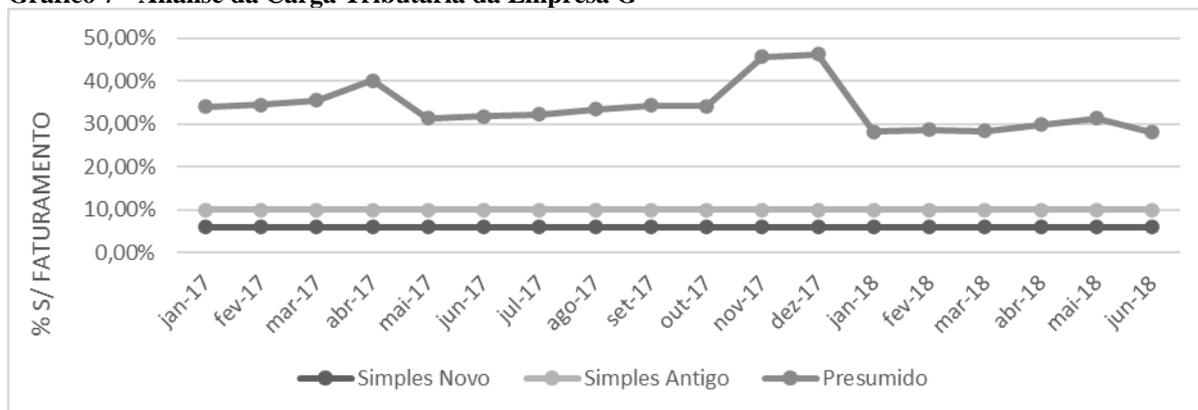
4.7 Análise da Carga Tributária da Empresa G

A empresa G trabalha com o mesmo tipo de atividade da empresa F, assim como na empresa F as despesas com folha de pagamento são altas comparadas ao faturamento. Possui como média de faturamento aproximadamente R\$ 6 mil/mês. Apesar de estarem inseridas em

ramos de atuações iguais e trabalharem no mesmo município as empresas em questão possuem cenários econômicos diferentes.

O lucro presumido seria o menos vantajoso para a empresa, seguido do simples antigo. A nova lei do simples também beneficiou esta empresa sendo que a alíquota aplicada sobre o faturamento ficou em torno de 6%. A empresa em questão atualmente possui como regime de tributação o lucro presumido. Sabe-se que o mesmo é mais oneroso a empresa, porém devido a um fator impeditivo do regime, a mesma foi desenquadrada do simples nacional que seria o regime que traria a maior economia tributária.

Gráfico 7 - Análise da Carga Tributária da Empresa G

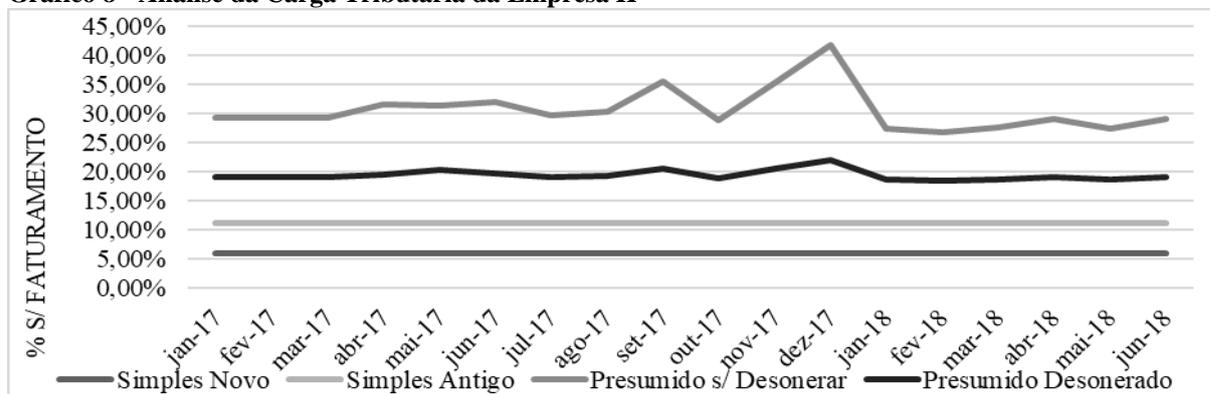


Fonte: Elaborado pelos autores (2018)

4.8 Análise da Carga Tributária da Empresa H

A empresa H trabalha com o desenvolvimento de programas de computador sob encomenda. Faturou em média R\$ 11 mil por mês durante o ano de 2017 e o primeiro semestre de 2018. Diferente das empresas já analisadas neste trabalho a entidade H pode ou não optar pela desoneração da folha de pagamento, devido a este fator o gráfico comparativo desta empresa possui a representação dos dois tipos de tributação possíveis do lucro presumido.

Gráfico 8 - Análise da Carga Tributária da Empresa H



Fonte: Elaborado pelos autores (2018)

Analisando as duas possíveis opções do lucro presumido, desonerando e sem desonerar a folha de pagamento, a desoneração traria uma maior economia dos tributos devidos pela empresa, porém ainda não seria a melhor opção a se escolher dentre os regimes estudados na presente pesquisa. Levando em consideração a antiga lei do simples nacional a empresa se enquadraria no anexo V, como sua faixa de faturamento não se alterou durante o período estudado, a alíquota aplicada sobre a receita se manteve constante em 11,27%.

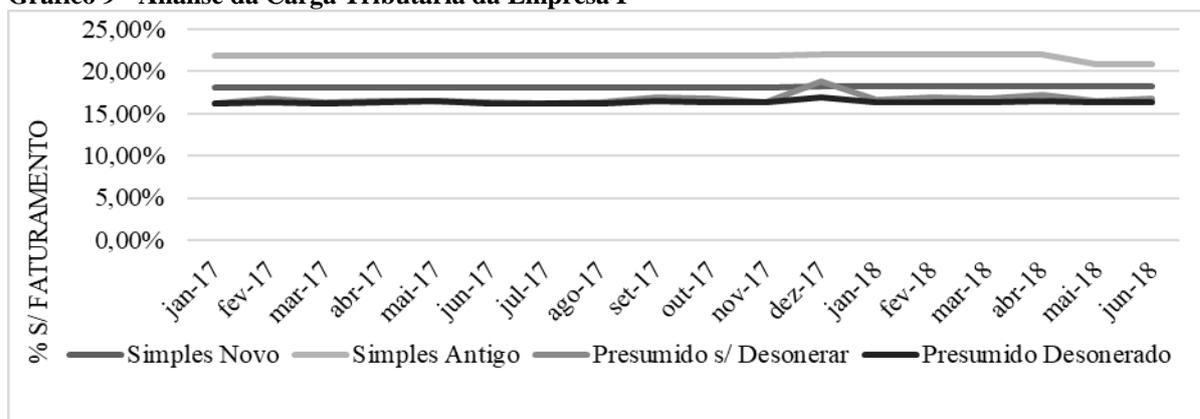
Com as alterações trazidas pela lei complementar N°. 155/2016, a atividade de atuação da empresa passou a estar sujeita ao fator R, sendo que o resultado obtido pela aplicação da

fórmula resultou em percentuais acima de 28% em todos os meses. Este aspecto fez com que a empresa tenha se beneficiado significativamente, tendo a redução da sua alíquota para apenas 6%. Este, portanto, acabou se tornando o tipo de tributação que trouxe uma maior redução a que se refere ao montante de tributos devidos.

4.9 Análise da Carga Tributária da Empresa I

A empresa I possui o mesmo ramo de atuação da empresa H e também pode optar pela desoneração ou não da folha de pagamento. Seu faturamento é algo em torno de R\$ 60 mil/mês, as despesas com folha de pagamento, incluindo salários, pró-labore e encargos dos mesmos, são de aproximadamente R\$ 7 mil mensais.

Gráfico 9 - Análise da Carga Tributária da Empresa I



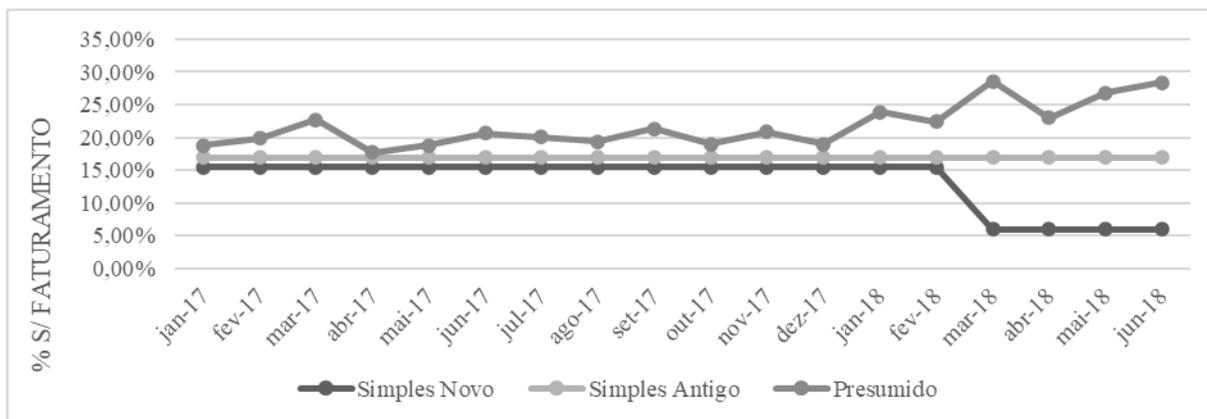
Fonte: Elaborado pelos autores (2018)

No simples nacional antigo a empresa ficaria enquadrada no anexo V, sendo que o mesmo seria o mais oneroso para a mesma. O regime resultaria para a entidade alíquotas superiores a 20%, já que se enquadraria na quarta e quinta faixa de faturamento, sendo que quanto maior o faturamento maior a porcentagem de tributos devidos. No método de cálculo do novo simples a empresa também ficaria enquadrada no anexo V, porém, com a mudança da forma de cálculo e das porcentagens devidas em cada anexo, o regime apresentou para a empresa uma pequena redução da carga tributária e as alíquotas que antes eram superiores a 20% passou a ser de aproximadamente 18%. Ainda assim, não seria a melhor opção no âmbito econômico. Já considerando as duas opções de cálculo do lucro presumido, podemos verificar que as duas são muito semelhantes. Por vários momentos podemos ver as linhas do gráfico muito próximas uma da outra. Porém, a desoneração da folha de pagamento acabou trazendo uma economia tributária de um pouco mais de R\$ 4 mil se comparado com a não desoneração, sendo, portanto, a melhor opção para a empresa em questão.

4.10 Análise da Carga Tributária da Empresa J

A empresa J atua no ramo de representação comercial. Apesar de ser um ramo com bastante sazonalidade a mesma teve faturamento nos 18 meses analisados. Teve em média receitas mensais de R\$ 6 mil e as despesas com folha de pagamento englobaram apenas o pró-labore de R\$ 2 mil reais. De acordo com o Gráfico 10, podemos verificar que o lucro presumido é o regime que acarreta a maior tributação à empresa, chegando a um percentual de aproximadamente 28% de tributos devidos sobre o faturamento mensal. Com o antigo simples a empresa se enquadrava no anexo VI, sendo que, o mesmo possui as alíquotas mais elevadas do regime, nesta situação o percentual aplicado sobre a receita bruta seria de 16,93%.

Gráfico 10 - Análise da Carga Tributária da Empresa J



Fonte: Elaborado pelos autores (2018)

Com a mudança da Lei Nº 123/2006 a empresa em questão passou a estar sujeita ao fator R, podendo ser enquadrado no anexo III ou V. A aplicação da fórmula do fator R, resultou em valores abaixo dos 28% nos meses de janeiro de 2017 a fevereiro de 2018, desta forma a alíquota do simples ficou em 15,50%, sendo que, a empresa ficaria enquadrada no anexo V. Após estudos realizados acerca das particularidades da empresa, chegou-se ao consenso de aumentar o pró-labore que antes era R\$ 2 mil para R\$ 2.500,00. Apesar da empresa ter gastos maiores com o INSS, o resultado do fator R passou a ser maior que 28% e a empresa passou a estar enquadrada no anexo III, sendo assim a alíquota que antes era de 15,50% passou a ser de apenas 6%.

4.11 Análise e Discussão dos Resultados

Conforme o Quadro 3 consegue-se verificar o tipo de regime tributário assumido por cada empresa nos anos de 2017 e 2018 e o regime tributário economicamente viável. Em sua grande maioria, as empresas analisadas assumiram como regime tributário o simples nacional, com exceção das empresas G e I que optaram pelo lucro presumido. As empresas H e I são as únicas que estão sujeitas a desoneração, porém nenhuma delas realizou a opção pela substituição da CPP pela CPRB em ambos os anos analisados.

Quadro 3 - Regime Tributário Em 2017 E 2018

Empresas	REGIME TRIBUTÁRIO EM 2017			REGIME TRIBUTÁRIO EM 2018		
	Simples	Presumido sem desoneração	Presumido com desoneração	Simples Novo	Presumido sem desoneração	Presumido com desoneração
A	O			O V		
B	O			O V		
C	O			O	V	
D	O			O V		
E	O			O V		
F	O			O V		
G		O		V	O	
H	O			O V		
I		O			O	V
J	O			O V		

Fonte: Elaborado pelos autores (2018). Legenda: O= opção atual e V= opção viável

Após realização de cálculos observou-se qual o regime tributário que mais compensaria a cada empresa estudada. Entre os regimes estão o simples nacional através da redação da Lei complementar Nº. 123/2006, o simples nacional após a implementação da Lei complementar Nº 155/2016 e o lucro presumido. Com os dados apresentados no quadro acima, pode-se verificar que em grande parte das empresas a alteração da lei do simples

nacional foi vantajosa, tornando-se, portanto, o tipo de regime mais viável em grande parte dos casos com exceção das empresas C e I.

Se comparado o regime adotado nos anos de 2017 e 2018 com o regime que trará o dispêndio monetário menor, a empresa C estaria no regime incorreto de modo que o que traz uma economia tributária maior é o lucro presumido, porém a diferença com o simples nacional novo é bem pequena. Devido a este fator, a empresa continuou optando pelo simples nacional por ser o regime com menos obrigações acessórias a serem cumpridas. A empresa D teria como regime economicamente viável o simples nacional em sua sistemática antiga tendo uma economia de pouco mais de R\$ 17 mil se comparado com a forma de cálculo nova, como não se pode optar por esse tipo de tributação o simples nacional ainda seria mais vantajoso que o lucro presumido, sendo que no mesmo, a empresa obteria um dispêndio de aproximadamente R\$ 15 mil a mais.

Já a empresa I se manteve no lucro presumido devido a um fator impeditivo, sendo que o mesmo acarretou em um dispêndio monetário de aproximadamente R\$ 34 mil a mais se comparado com o novo simples nacional. A empresa I apesar de estar no regime tributário correto optou por não desonerar a folha de pagamento nos anos de 2017 e 2018. Com a substituição da CPP pela CPRB a empresa obteria uma economia de aproximadamente R\$ 3.700,00. Com a opção pela desoneração ou não da folha de pagamento é realizada apenas no pagamento do primeiro DARF do exercício, novos cálculos devem ser realizados para analisar se a desoneração continuará sendo vantajosa a empresa para o próximo ano.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando que o objetivo principal do presente trabalho foi de analisar a carga tributária de um grupo de empresas sujeitas ao fator R do simples nacional, verificar de que forma a implementação da Lei complementar N°. 155/2016 influenciou na carga de tributos devidos pelas entidades em estudo e fazer um comparativo entre o simples nacional em sua lei antiga, com a sua nova lei em vigência e o lucro presumido. Os resultados obtidos evidenciaram que a implementação da nova lei do simples nacional gerou um resultado positivo para a maior parte das empresas analisadas, ocasionando, portanto, uma redução da carga tributária. Tornou-se, deste modo, o regime que trouxe o maior benefício econômico. A mudança da sistemática do fator R resultou em uma motivação para que os empresários recolham remunerações maiores a seus colaboradores, de modo que, o aumento da folha de pagamento poderá impactar de maneira positiva sobre a alíquota dos tributos sobre o faturamento.

A presente pesquisa demonstrou ao longo de seu desenvolvimento a importância do planejamento tributário em qualquer tipo de empresa, seja ela de grande, médio ou pequeno porte. Por vezes, pode haver uma desatenção por parte dos gestores sobre o tipo de regime a ser adotado por cada entidade, fator que impacta diretamente no montante de tributos devidos pela empresa e conseqüentemente no lucro que será obtido. Apesar do simples nacional ter sido o regime que trouxe a menor carga tributária para a maioria das empresas, sem cálculos detalhados não se pode afirmar que este será a melhor opção de regime a ser escolhido. Cada caso possui suas particularidades e deve ser analisado individualmente. Recomenda-se, portanto a realização de planejamentos em relação à carga tributária de cada empresa ao findar de cada exercício social, com o intuito de maximizar os resultados obtidos através de escolhas legais e conscientes, respeitando sempre os limites impostos pela legislação tributária vigente.

REFERÊNCIAS

- AMARAL, Gilberto Luiz do *et al.* **Estudo sobre os dias trabalhados para pagar tributos em 2017**. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/noticia/2588/Brasileiro-trabalha-cinco-meses-e-dois-dias-so-para-poder-pagar-os-impostos>>. Acesso em: 08 de março de 2018.
- BERTI, Anélio; BERTI, Adriana Costa Pereira. **Planejamento tributário fácil**. 22.ed. Curitiba: Juruá, 2016.
- BRASIL. Instrução Normativa RFB Nº. 1700, 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. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 14 mar. 2017. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=81268>>. Acesso em: 13 de abril de 2018.
- BRASIL. Lei Complementar Nº. 123/2006, de 14 de dezembro de 2006. Institui o estatuto nacional da microempresa e da empresa de pequeno porte. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 14 dez. 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 14 de abril de 2018.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 17 de abril de 2018.
- BRASIL. Lei Complementar Nº. 116/2003, de 31 de julho de 2003. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 jul. 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp116.htm>. Acesso em: 03 de junho de 2018.
- BRASIL. Lei Complementar Nº. 155/2016, de 27 de outubro de 2016. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp155.htm>. Acesso em: 22 de abril de 2018
- CHAVES, Francisco Coutinho; MUNIZ, Érika Gadêlha. **Contabilidade tributária na prática**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Contabilidade fiscal e tributária**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- FABRETTI, Láudio Camargo.; **Contabilidade tributária**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2017.
- GUTIERRES, Marcos Vinicius Freitas. **Como decidir o melhor regime de tributação da minha empresa**. Disponível em: <<https://exame.abril.com.br/pme/veja-qual-o-melhor-regime-de-tributacao-para-sua-empresa/>>. Acesso em: 19 maio 2018.

ANÁLISE DA CARGA TRIBUTÁRIA NAS EMPRESAS DE SERVIÇOS

IMPOSTÔMETRO. **Arrecadação no Brasil.** Disponível em: <<https://impostometro.com.br/#arrecadacaoBrasil>>. Acesso em: 11 abril 2018.

MASSAD, Anselmo. **Novo limite do Simples Nacional aprovado:** o que muda a partir de 2018. Disponível em: <<https://blog.contaazul.com/novo-simples-nacional-o-que-muda-2017>>. Acesso em 19 de junho de 2018.

OLIVEIRA, Luís Martins; CHIEREGATO, Renato; J. PEREZ, José Hernandez; GOMES, Marliete Bezerra. **Manual da contabilidade tributária.** 10. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga tributária no Brasil 2016.** Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>>. Acesso em: 29 de março de 2018.

SIMPLES NACIONAL. **Estatísticas de arrecadação.** Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arrecadacao/EstatisticasArrecadacao.aspx>>. Acesso em: 13 de abril de 2018.