



Abril 2019 - ISSN: 1696-8352

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: ESTUDO DE CASOS MÚLTIPLOS SOB A ÓTICA DO SIMPLES NACIONAL EM 2018

TAX PLANNING: STUDY OF MULTIPLE CASES UNDER THE OPINION OF SIMPLES NACIONAL IN 2018

PLANEAMIENTO TRIBUTARIO: ESTUDIO DE CASOS MÚLTIPLES BAJO LA ÓPTICA DEL SIMPLE NACIONAL EN 2018

Frank Rodrigues da Silva –
Centro Universitário CHRISTUS (UNICHRISTUS)¹

Francisco Ivander Amado Borges Alves –
Universidade Federal do Ceará²

Jackeline Lucas Souza –
Universidade Federal do Ceará³

Para citar este artículo puede utilizar el siguiente formato:

Frank Rodrigues da Silva, Francisco Ivander Amado Borges Alves y Jackeline Lucas Souza (2019): "Planejamento tributário: estudo de casos múltiplos sob a ótica do Simples Nacional em 2018", Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana, (abril 2019). En línea:


<https://www.eumed.net/rev/oel/2019/04/planejamento-tributario.html>

RESUMO

O Simples Nacional é um regime tributário diferenciado, regulamentado pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, destinado às micro e pequenas empresas. Com as alterações inseridas pela Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016, a partir de 2018, novas análises foram feitas quanto à permanência ou à inclusão nesse sistema de tributação. Dentro deste contexto, o presente estudo aplica o planejamento tributário no Simples Nacional em um estudo de casos múltiplos, a fim de identificar a carga tributária do mesmo. A pesquisa é qualitativa, bibliográfica e documental, em quatro empresas, avaliando seis alterações inseridas no Simples Nacional, a partir de 2018: limite de faturamento, sistemática de cálculo, redução dos anexos, reenquadramento de atividades, atividades permitidas e sublimites da receita bruta anual. Os resultados apontaram que duas empresas (serviços) não sofreram impacto tributário em relação ao limite de faturamento, uma vez que não atingiram o novo limite e que as outras duas empresas (comercial e industrial) tiveram impacto tributário menor, em

¹ MBA em Gestão e Planejamento de Tributos pela Unichristus (Centro Universitário Christus). Bacharel em Ciências Contábeis pela Unifametro (Centro Universitário Fametro). E-mail: frank@cpci.com.br

² Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Ceará (UFC).

 ORCID iD: orcid.org/0000-0001-7633-2966. E-mail: ivandborges@gmail.com

³ Doutora em Engenharia Civil - Recursos Hídricos. Professora Adjunta da Universidade Federal do Ceará (UFC) do Departamento de Ciências Contábeis. Coordena o Grupo de Pesquisa de Economia e Contabilidade Ambiental (GECA) da UFC e SEUMA-Secretaria de Urbanismo e Meio Ambiente (2017- atual). Co-tutora do PET do curso de Ciências Contábeis e vice-coordenadora do curso de Ciências Contábeis. E-mail: jackeline.souza@hotmail.com

27,37% e 18,31%, respectivamente; e na sistemática de cálculo, a empresa comercial foi impactada negativamente, por sua exclusão com a extinção do Anexo IV. As demais alterações não geraram impactos tributários.

Palavras-chave: Planejamento tributário. Simples Nacional. Lei Complementar nº 155/2016.

ABSTRACT

Simples Nacional is a differentiated tax regime, regulated by Complementary Law nº. 123, of December 14, 2006, for micro and small companies. With the changes introduced by Complementary Law nº 155, dated October 27, 2016, as from 2018, new analyzes were made regarding permanence or inclusion in this taxation system. Within this context, the present study applies tax planning in the Simples Nacional in a multiple case study, in order to identify the tax burden of the same. The research is qualitative, bibliographical and documentary, in four companies, evaluating six changes inserted in the Simples Nacional, from 2018: billing threshold, calculation system, reduction of annexes, reframing of activities, permitted activities and sublimit of annual gross revenue. The results showed that two companies (services) did not have a tax impact in relation to the billing threshold, since they did not reach the new limit and that the other two companies (commercial and industrial) had a lower tax impact, at 27.37% and 18.31%, respectively; and in the calculation system, the commercial company was negatively impacted by its exclusion with the extinction of Annex IV. The other changes did not generate tax impacts.

Keywords: Tax planning. Simples Nacional. Complementary Law nº 155/2016.

RESUMEN

El Simples Nacional es un régimen tributario diferenciado, regulado por la Ley Complementaria nº 123, de 14 de diciembre de 2006, destinado a las micro y pequeñas empresas. Con los cambios introducidos por la Ley Complementaria nº 155, de 27 de octubre de 2016, a partir de 2018, se realizaron nuevos análisis en cuanto a la permanencia o la inclusión en ese sistema de tributación. En este contexto, el presente estudio aplica la planificación tributaria en el Simples Nacional en un estudio de casos múltiples, a fin de identificar la carga tributaria del mismo. La investigación es cualitativa, bibliográfica y documental, en cuatro empresas, evaluando seis cambios introducidos en el Simples Nacional, a partir de 2018: límite de facturación, sistemática de cálculo, reducción de los anexos, reencuadramiento de actividades, actividades permitidas y sublímites del ingreso bruto anual. Los resultados apuntaron que dos empresas (servicios) no sufrieron impacto tributario en relación al límite de facturación, ya que no alcanzaron el nuevo límite y que las otras dos empresas (comercial e industrial) tuvieron un impacto tributario menor, en el 27,37% 18,31%, respectivamente; y en la sistemática de cálculo, la empresa comercial fue impactada negativamente, por su exclusión con la extinción del Anexo IV. Las demás alteraciones no generaron impactos tributarios.

Palabras clave: Planificación tributaria. Simples Nacional. Ley Complementaria nº 155/2016.

1 INTRODUÇÃO

O planejamento tributário define-se como técnicas, aplicadas em diversos setores da organização, que permitem benefícios de economia tributária. Também definido como elisão fiscal ao tratar de procedimentos legais que geram impacto positivo na redução de carga tributária. Dentro da gestão tributária de microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP), o planejamento tributário está embasado na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e alterações posteriores, sendo as últimas inseridas pela Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016.

Pela circunstância de as ME e as EPP representarem um relevante papel na economia do país e dentro da sociedade, como um todo, gerando empregos e aumentando a arrecadação tributária, sua representatividade é de 99% das empresas em todo o país, respondendo por 27% do Produto Interno Brasileiro (PIB) (FGV, 2016).

A carga tributária tem sido um cortejo ao impulso e desenvolvimento das empresas ME e EPP, com uma tributação simplificada, facilita e torna o regime simplificado (Simples Nacional) mais competitivo ao mercado brasileiro. Em contrapartida, esse grupo tem maior tendência ao encerramento dos seus negócios, principalmente as microempresas (SEBRAE, 2016).

Devido às frequentes mudanças no cenário econômico, não é fácil administrar sem perspicácia, onde será algo fundamental ao crescimento e ao sucesso da continuidade para empreender.

Dentro desse o contexto, a presente pesquisa se propõe a responder ao seguinte questionamento: Como o planejamento tributário pode ser utilizado em empresas optantes pelo Simples Nacional a partir de 2018?

O objetivo geral deste estudo é avaliar o planejamento tributário em empresas, optantes pelo Simples Nacional, a partir das regras vigentes em 2018. Para tanto, foram traçados como objetivos específicos: i) evidenciar as técnicas de planejamento tributário que podem ser aplicadas sobre as ME e EPP; ii) aplicar as técnicas de planejamento tributário a partir das novas regras vigentes em 2018, demonstrando os impactos positivos e negativos; e iii) comparar as regras aplicadas a partir de 2018 com as regras aplicadas em 2017, às empresas optantes pelo Simples Nacional, avaliando o impacto tributário desta mudança.

O estudo é qualitativo, descritivo e documental em empresas prestadoras de serviços, de comércio de confecções de roupas, e de indústria de material ótico, cujas atividades estão enquadradas no regime simplificado, segundo as regras vigentes em 2017.

O estudo divide-se em cinco seções, sendo esta Introdução a primeira delas; na segunda seção consta o Referencial Teórico, tendo como suporte as Leis Complementar nº 123/2006 e nº 155/2016 e literatura científica sobre planejamento tributário para o Simples Nacional; na terceira seção, a Metodologia aplicada; a quarta seção, os Resultados obtidos e discussão do confronto entre o estudo atual e artigos apresentado anteriormente; e a quinta e última seção, as Considerações Finais da pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Simples Nacional a partir de 2018

As novas regras estabelecidas, a partir de 2018, ao Simples Nacional, imputam-se na necessidade de um planejamento tributário, a fim de dar ao contribuinte à possibilidade ou não de permanência no referido regime de tributação federal. Dentro desse contexto, o planejamento tributário entra como ferramenta preventiva, lícita e oportuna direcionando os custos tributários das atividades empresariais.

Fabretti (2009), denomina planejamento tributário como o estudo materializado previamente em uma pesquisa, fazendo afirmações jurídicas e econômicas, dentro das possibilidades legais à desoneração da carga tributária.

Na verdade, a vertente de muitos gestores é ser resistente ao planejamento tributário, por considerar esta temática complicada, de detalhamento sistemático, e juridicamente por ser um ato, fundamentado em leis, que reduz os tributos em qualquer atividade econômica, sendo no presente estudo em empresas de pequeno e médio portes. Oliveira (2009, p. 46) define planejamento tributário como:

Uma das funções principais do processo administrativo, possui conceitos mais amplos do que simplesmente organizar os números e adequar as informações, passando a ser um instrumento de administração estratégica, incorporando o controle de turbulências ambientais e possibilitando que a empresa conquiste

mais competitividade e mais resultados organizacionais, pois é a função que indica a direção a ser consolidada pela empresa.

Na prática, quando o assunto é planejamento tributário, muitos gestores de pequenas empresas entendem que seu uso só se aplica às grandes empresas, ocasionando às pequenas e médias empresas falta de lucratividade e competitividade no mercado.

A partir de 2018, as empresas inscritas no Simples Nacional têm um novo formato, em conformidade com a Lei Complementar (LC) nº 155, de 27 de outubro de 2016, e a Resolução CGSN nº 135, de 22 agosto de 2017, a fim de decidirem sobre a adoção, permanência ou saída deste regime de tributação. Desta forma, o conhecimento dessas alterações permite ao contribuinte optar pela melhor alternativa tributária e reduzir o risco de falência das empresas – haja vista que os pequenos negócios têm uma durabilidade pequena, principalmente para as microempresas que formam um grupo com maior tendência ao seu fechamento do que as pequenas empresas (SEBRAE, 2016).

As principais mudanças inseridas pela LC nº 155/2016 e Resolução CGSN nº 135/2017 refletem o ingresso irretroativo para todo o ano-calendário, sendo relevante nesse contexto a verificação entre os exercícios de 2017 e 2018, os quais promovem a análise do regime de tributação.

As principais alterações sofridas pela LC nº 123/2006, através da LC nº 155/2016, com vigência a partir de 2018, foram antecedidas por alterações em 2016 e 2017, respectivamente, na adesão ao parcelamento especial, com início a partir de 28/10/2016, e na inserção do investidor-anjo, a partir de 01/01/2017.

A partir de 2018, as alterações foram direcionadas ao limite de faturamento, à sistemática de cálculo, aos Anexos, ao reenquadramento de atividades, às atividades permitidas e aos sublimites estaduais. A importância de entender os seus objetivos, relativo aos anseios do planejamento tributário, especificamente direcionado às alterações para os próximos exercícios, a partir de 2018, as Tabelas (1, 2, 5 e 6) apresentam os novos métodos a serem conectados ao planejamento às empresas do Simples Nacional (SN).

Tabela 1: Alterações no limite de faturamento

Enquadramento	Limite anterior	Limite atual
Microempreendedores individuais (MEI)	R\$60.000,00	R\$81.000,00
Micro e pequenas empresas (ME e EPP)	R\$3.600.000,00	R\$4.800.000,00

Fonte: Elaborada pelos autores

A Tabela 1 evidencia um acréscimo de 35% no limite de faturamento para os MEI e 33,33% no limite de faturamento para as ME e EPP, o que permite maior enquadramento de empresas que, anteriormente, poderiam estar fora desses regimes.

A Tabela 2, introduz a sistemática de cálculos, com embasamento, entre os períodos distintos, suas especificações após valores faturados, chegando a um novo cálculo de apuração do Documento de Arrecadação do Simples (DAS) decorrente ao sancionamento da Lei.

Tabela 2: Sistemática de cálculo

LC nº 123/06, até 2017	LC nº 123/06, alterada pela LC nº 155/16, a partir de 2018
1) $F \times 12$ meses últimos ano-calendário anterior = FE	1) $F \times 12$ meses últimos ano-calendário anterior = FE
2) $\% AE$ (de acordo FE) $\times F$ mês corrente = DAS	2) $\{[\% AN \text{ (de acordo FE)} \times F \text{ mês corrente}] - PD\} = \text{DAS}$ ou ' $AE \times \text{faturamento}$ ' = DAS

OBS₁: F – faturamento; FE – faixa enquadrada; DAS – Documento de Arrecadação do Simples; PD – parcela a deduzir; AN – alíquota nominal; AE – alíquota efetiva.

Fonte: Elaborada pelos autores.

A Tabela 2 evidencia que, pela nova metodologia de cálculo, existe uma alíquota efetiva menor do que a alíquota nominal, em virtude da inserção da PD (parcela a deduzir) no cálculo. Porém, apesar disto, as alíquotas nominais aumentaram.

Outra alteração inserida a partir de 2018 está detalhada na Tabela 3, ao evidenciar a redução nas Tabelas (Anexos) e a aplicação de menos faixas de faturamento, diminuindo a diversidade em seu contexto.

Tabela 3: Redução das tabelas

Detalhamento	LC nº 123/06, até 2017	LC nº 123/06, alterada pela LC nº 155/16, a partir de 2018
Anexos	Seis anexos	Cinco anexos, com eliminação do anexo VI
Faixas	20 faixas	Seis faixas

Fonte: Elaborada pelos autores.

Portanto, passam de seis para cinco Anexos, dividindo por atividades: um para comércio (Anexo I), um para indústria (Anexo II) e três para serviços (Anexos de III a V). E, o número de faixas de alíquotas aplicadas diretamente ao faturamento, reduzido de 20 para seis faixas, onde anteriormente aplicava-se nova alíquota a cada R\$180.000,00/faixa, chegando a R\$3.600.000,00/ano, na última faixa. Com a nova regulamentação, o faturamento foi ampliado em 33,33%, chegando a R\$4.800.000,00/ano na última faixa.

Outra alteração está relacionada às atividades de serviços integrantes ao Anexo VI. Este Anexo deixa de existir, passando as atividades listadas nele a se enquadrarem nos Anexos III e V. O 'fator r' é quem determinará em que anexo a empresa enquadrada no antigo Anexo VI passa a se enquadrar. O 'fator r' é resultante da relação entre a folha de pagamentos e da receita dos últimos doze meses. Se o 'fator r' resultar em valor menor que 0,28 (ou seja, o gasto com a folha de pagamento representar até 28% do faturamento), a empresa se enquadrará no Anexo V que contém alíquotas mais altas (dado que a empresa gasta menos com salários), caso ultrapasse os 0,28, a empresa se enquadra no Anexo III (anexo com alíquotas menores, já que o impacto da folha de pagamentos é maior).

A Tabela 4 apresenta a incorporação das atividades ao simples antes não permitida pela legislação anterior, sendo incluído as atividades do Anexo II (indústrias), como grande destaque no enquadramento ao SN.

Tabela 4: Atividades permitidas

Detalhamento	LC nº 123/06, até 2017	LC nº 123/06, alterada pela LC nº 155/16, a partir de 2018
Universalização das atividades	Limitação ao enquadramento de atividades, as quais não poderiam se enquadrar no SN	Passam a ser permitidas no simples nacional, as atividades de produção e venda no atacado de bebidas alcoólicas por: MPEs cervejarias, MPEs vinícolas; Produtores de licores, e MPEs destilarias.

Fonte: Elaborada pelos autores.

Visto que na opção da empresa pelo SN, as industriais têm como oportunidade a nova tributação simplificada. A Tabela 5, detalha o comportamento de sublimites estaduais para recolhimento do imposto, e o limite anual de faturamento para figurar na condição de optante pelo SN, para fins de recolhimento do ICMS e ISS, e os seus devidos sublimites.

Tabela 5: Sublimites da receita bruta anual.

Detalhamento	LC nº 123/06, até 2017	LC nº 123/06, alterada pela LC nº 155/16, a partir de 2018
Acre, Amapá, Rondônia e Roraima	R\$1.800.000,00	R\$1.800.000,00
Maranhão, Pará e Tocantins	R\$2.520.000,00	R\$3.600.000,00
Demais estados da federação	R\$3.600.000,00	R\$3.600.000,00

Fonte: Elaborado pelos autores.

No que tange aos recolhimentos de ICMS e ISS, os quais têm como gestão os sublimites e suas devidas observâncias aos limites de faturamento anual, as empresas não podem superar esses

sublimites, e se ultrapassarem-nos devem observar as regras do art. 24 da Resolução CGSN nº 094, de 29 de novembro de 2011.

No contexto das devidas alterações, a Resolução CGSN nº 94/2011 está amparada pela Resolução CGSN nº 135/2017, que disciplina o Simples Nacional regimentando suas alterações para 2017 e 2018.

2.2 Estudos anteriores

A carga tributária brasileira é um dos fatores determinantes do insucesso das pequenas empresas brasileiras, pois o desconhecimento ou receio em realizar estudos de planejamento tributário, pode tornar a pequena empresa em uma condição tributária insustentável (COSTA; COSTA; SANTOS, 2015; NARDI *et al.*, 2015; BATISTA *et al.*, 2012; RICARTE, 2005).

A LC nº 123/2006 tem por objetivo possibilitar a formalização e perenidade dos micros e pequenos empreendedores e esboçar um cenário de consecutivo aumento de postos de trabalho no país. Quanto ao planejamento tributário, busca-se definir um regime de tributação que menos onere as empresas, de forma permitir que elas sobrevivam em um mercado competitivo.

A importância deste regime simplificado no recolhimento de tributos federais, estaduais e municipais é tamanha que sua relevância considera mais de 90% das empresas do país são micro e pequenas empresas, possibilitando a adesão ao SN e, conseqüente, aumento de 20% na arrecadação tributária anual, de 2007 a 2010, apesar de que o custo de renúncia fiscal por parte do governo corresponde a valores expressivo podendo chegar a R\$0,80 para cada R\$1,00 arrecadado (PAES, 2014).

Devendo-se considerar que a formalização de negócios – mesmo com a figura das renúncias fiscais para permitir a inserção destes segmentos informais, como empreendimentos contribuintes – proporcionará a arrecadação de valores que o governo não receberia na situação informal, além de proporcionar maiores chances de perenização de sua atuação em um mercado competitivo. Este potencial de formalização é tanto que as atividades comerciais informais podem representar 30% da atividade econômica em todo o mundo (THAI; TURKINA, 2013).

Wilbert, Alcântara e Serrano (2015) verificaram que a arrecadação pelo Simples Nacional teve um crescimento mais de três vezes que os outros regimes de tributação, entre 2007 e 2013, apesar de não ter sido verificado relevante aumento nos postos de trabalhos nas empresas optantes por este regime. Por sua vez, Paes (2015) analisou dados de pequenos negócios entre 2007 e 2012, identificando que as empresas do Simples Nacional contribuíram em empregar mais trabalhadores anualmente que mais que as empresas não optantes, apesar de em todos os casos (optantes e não optantes) ter sido observado uma redução na variação de empregos ofertados.

Sampaio e Marques (2015), em uma pesquisa bibliográfica, investigaram a importância do planejamento tributário às micro e pequenas empresas (MPE). Os resultados indicaram que as MPE têm recebido vários incentivos do Governo com o objetivo estimular a abertura de novas empresas, bem como evitar que a falência das já constituídas. Em decorrência da concessão destes incentivos – notadamente dentre eles a criação do Simples Nacional –, verificou-se uma redução no fechamento dessas empresas, apesar do índice de 'mortalidade' destes pequenos negócios continuar elevada. Os autores destacam que dentre as várias causas para a falência das MPEs destaca-se a carga tributária em que elas estão sujeitas. Assim é imprescindível que os empresários invistam na realização do planejamento tributário, para escolher a melhor forma de tributação evitando o comprometimento da saúde financeira do negócio.

Santos, Dorow e Beuren (2016) investigaram, pela aplicação de um questionário, quais práticas gerenciais são utilizadas por 46 micro e pequenas empresas da região do Alto Vale do Itajaí-SC. Os resultados indicaram que as decisões tomadas nas empresas são baseadas na experiência do proprietário. Sendo os instrumentos gerenciais mais utilizados na tomada de decisão os controles operacionais e o planejamento tributário. Além de que a maioria das empresas não utiliza a contabilidade na tomada de decisão, seja pelo fato da informação contábil não refletir a real situação da empresa e/ou o gestor desconhecer sua utilidade. Estes resultados indicarão que a necessidade de avaliar os impactos tributários e realizar planejamento para este fim, trata-se de uma questão mais central do ponto de vista da empresas do que ter os controle contábeis de suas operações e tomar decisões a partir de tais controles.

Em sua pesquisa Marcello, Souza e Pietraszek (2013) investigaram, em um estudo de caso, qual regime tributário é mais vantajoso em uma empresa atuante no ramo de acessórios, ferramentas e lubrificantes para veículos e máquinas. Os achados apontaram que para esta empresa o regime mais adequado é o lucro real quanto à economia fiscal, haja vista que a mesma possuía alta estrutura de custos e despesas para manter a operação.

Em sua investigação, Veiga e Lima (2016) realizaram uma simulação com uma empresa – fictícia – de jardinagem enquadrada inicialmente como microempreendedor individual (MEI) que migraria para o Simples Nacional na condição de microempresa. Os resultados apontaram para um impacto financeiro decorrente do aumento da carga tributária, o que é plausível dado que o faturamento da empresa também aumentaria para que houvesse necessidade da migração. Ainda, passa-se a ser demandado um maior controle contábil-financeiro, uma vez que a empresa passa a enviar mais obrigações acessórias do que anteriormente quando era MEI e, a necessidade de ficar sempre acompanhando o faturamento para a empresa não migrar para um enquadramento de empresa de pequeno porte e permanecer despreparada financeiramente para esta condição de maior tributação.

Paula, Costa, Ferreira (2016), sistematizam uma análise sobre os reflexos da carga tributária aos pequenos negócios antes e após a vigência do Simples Nacional, explanando as observações relativas à carga tributária sobre as empresas brasileiras, em uma percepção voltada ao empreendedor e à gestão de micro e pequenas empresas. O estudo analisou dois períodos - o que antecede o Simples e o período que sucede a Lei Complementar nº 123/2006 - sinalizando a não efetivação na redução da carga tributária, mas apontando um mérito no avanço na tratativa tributária no que se refere ao favorecimento, à diferenciação e à simplificação aos micro e pequenos empreendedores.

Paula, Costa, Ferreira (2016), fundamentado em resultados de relatórios do *Global Entrepreneurship Monitor* (GEM) e pelos relatórios do SEBRAE, identificaram que no período de 2003 a 2005, a carga tributária era apontada por gestores como a maior dificuldade na condução dos negócios, com representativa entre 61% e 43% por cento como razões que levaram empresas ao fechamento. Nos períodos posteriores, relata através de relatórios apurado paralelo entre as duas instituições, a GEM e Sebrae, demonstrado uma tratativa de melhora com a implantação do simples, sentindo algumas evoluções em entre os micro e pequenos empreendedores, no período de 2006 a 2009, apontando um percentual de 27,6% por cento mostrando afirmações que houve uma diminuição na carga tributária, e 37,6% por cento não sentido algo tão impactante em sua carga tributária.

As ME e as EPP (Microempresas e Empresas de Pequeno Porte) têm um papel relevante na economia brasileira e dentro da sociedade como um todo, uma vez que incrementam a geração de empregos e aumentam a arrecadação de impostos, representando cerca de 99% das empresas do país e, responsáveis por 27% do Produto Interno Brasileiro (PIB) (Fundação Getúlio Vargas, 2016).

A literatura científica vem buscando evidências quanto ao incremento ou não da geração de riquezas pelas empresas optantes do Simples Nacional – geração de riqueza amplificada pela redução da carga tributária –. Além de evidenciarem a questão da ‘mortalidade’ desses pequenos negócios e as principais causas apontadas por órgãos de apoio e regulatórios e, pelos empresários. Com a constante alteração da legislação regulatória do Simples Nacional, sempre se faz necessário realizar o planejamento tributário com o objetivo de se verificar se ainda é vantajoso permanecer no SN ou optar por outro regime de apuração. Esta preocupação com o planejamento tributário para os pequenos empreendimentos optantes pelo Simples Nacional é compartilhada por esta pesquisa, uma vez que serão realizadas investigações quanto a se ainda é vantajoso, para quatro distintas empresas, a permanência no regime simplificado, dada a recente alteração deste regime tributário.

3 METODOLOGIA

Em conformidade com Beuren (2008), o detalhamento quanto ao escopo do estudo, ao tema, problema, objetivos, justificativa e delimitação, realiza-se uma sensação que proporcionara um mecanismo metodológico na adoção da pesquisa.

O presente estudo trata-se de uma pesquisa descritiva – quanto aos objetivos – e com abordagem qualitativa – quanto ao problema –, no qual será baseada dados sistematicamente coletado e analisados, sendo caracterizado por uma pesquisa com base de tipo de documentos oficiais cedido pelas empresas estudadas (GIL, 2014).

Lopes (2016) especifica que a formação da pesquisa documental, a visto de que não se trata de um assunto tão desconhecido, no qual em sua tratativa não é nada incomum para quem já estudou sobre pesquisa bibliográfica. O diferencial é que na pesquisa documental, e os objetos de estudo podem sofrer reelaboração de acordo com os objetivos da pesquisa, considerando que não houve um filtro analítico.

Assim, o exposto estudo elucida um ato de análise da viabilidade financeira da tributação entre empresas do Simples Nacional considerando as regras atualmente (2018) em vigor deste regime. Fundamentando pela importância do julgamento palpável de variáveis, o presente estudo se viabiliza em um período de transição entre dois exercícios - anos 2017 e 2018 -, em casos múltiplos para quatro

empresas, as quais representam a amostra da pesquisa. A pesquisa trata-se de um estudo de caso múltiplo com quatro casos (quatro empresas atuantes em diferentes ramos).

A questão inicial é evidenciar o planejamento tributário às microempresas e às empresas de pequeno porte, nos Anexos I, II e III da LC nº 123/06, respectivamente, aplicados à indústria, comércio e serviços. As empresas da amostra têm como ramo de atividade: serviço de cabeleireiro, serviço de informática, comércio de confecção de roupas e indústria de fabricação de artigos óptico. Com base nos dados, a aplicação do modelo de avaliação metodológica proposto resultará nos dados de 2017 e projetados para 2018, nas empresas objeto de estudo.

4 RESULTADOS

Nesta seção são apurados os resultados anual das empresas, bem como o detalhamento do nível de faturamento, os impactos atrelado a nova vigência, e o comparativo as regras aplicadas e suas consequências.

Inicialmente o período base analisado das empresas estudadas, incide sobre o exercício de 2017, ainda sem a vigência da Lei Complementar nº 155/16, compreendendo o nível de faturamento que cada empresa limitou-se a faturar anualmente. A Tabela 6, mostra as quatro empresas e seus devidos enquadramentos no regime simplificado, inseridas em três Anexos (I, II e III), no qual, especifica as modificações, suas categorias e atividades em conformidade com sua receita bruta total permitida em 12 meses, aplicabilidade ao nível de faixa ser introduzida para fim de composição de cálculo do imposto, com a respectiva alíquota aplicada, apontada por seu limite, e direcionamento da atividade.

Tabela 6: Nível de faturamento das empresas

Atividade das empresas	Receita bruta anual (R\$)		Nível de faixa		RBT anual permitida (R\$)		% aplicável	
	2017	2018	2017	2018	2017	2018	2017	2018
Serviço de cabeleireiro	110.429,55	110.429,55	1ª	1ª	Até 180.000,00	Até 180.000,00	6%	6%
Serviço de informática (Reparação e manutenção de computadores e equipamentos periféricos)	127.713,16	127.713,16	1ª	1ª	Até 180.000,00	Até 180.000,00	6%	6%
Comércio de confecção de roupas	4.254.118,89	4.254.118,89	20ª	6ª	3.600.000,00	4.600.000,00	17,42%	19%
Indústria de fabricação de artigos óptico	190.824,02	190.824,02	2ª	2ª	360.000,00	360.000,00	5,97%	7,8%

Fonte: Elaborado pelos autores.

A Tabela 7 evidencia a composição das quatro empresas em conformidade com os seus faturamentos apontados no exercício de 2017, e a conjuntura do direcionando as mudanças permitido pelo simples nacional ao ano-calendário de 2018. Evidenciou-se uma aplicação de taxas maiores as empresas de comércio e indústria, onde tiveram um acréscimo de 9,07% e 30,66% respectivamente, mais influente à empresa de comércio à sua permanência no regime simplificado, no qual, delimita a alíquota o faturamento em até R\$4.600.000,00.

Nas empresas de serviços, as mudanças para ambas, evidenciam parâmetros análogos ao exercício de 2017, não influenciando-as diretamente. A Tabela 7, detalha os impactos atribuídos a cada empresa, assimilando através de seus faturamentos do exercício de 2017.

Tabela 7: Impostos devidos e impacto tributário

Atividade das empresas	Receita bruta anual (R\$)		Carga tributária (R\$)		% aplicável		RBT anual permitida(R\$)	
	2017	2018	2017	2018	2017	2018	2017	2018
Serviço de cabeleireiro	110.429,55	110.429,55	6.625,77	6.625,77	6%	6%	Até 180.000	Até 180.000
Serviço de informática	127.713,16	127.713,16	7.662,79	7.662,79	6%	6%	Até 180.000	Até 180.000
Comércio de confecção de roupas	4.254.118,89	4.254.118,89	509.078,76	430.282,59	17,42%	19%	Até 3.600.000	Até 4.600.000
Indústria de fabricação de artigos óptico	190.824,02	190.824,02	11.392,19	8.944,27	5,97%	7,8%	Até 360.000	Até 360.000

Fonte: Elaborado pelos autores.

A Tabela 8 mostra os impactos a cada empresa, e sua carga tributária em equivalência ao nível de faturamento para o próximo ano-calendário de 2018, em paralelo ao exercício de 2017.

Evidenciando a constituição de seus devidos encargos, impactando diretamente cada atividade simultaneamente. Primeiro, há de se destacar, que a empresa de comércio de confecções de roupas e seus impactos tributários chegam em uma diferença de R\$78.796,17 a menor (R\$509.078,76 – R\$430.282,59), representando 18,31% no custo, tornando relevantemente positivo a essa empresa.

Por outro lado, a empresa industrial teve um encargo tributário positivo de 27,37% a menor, ou seja, R\$2.447,92 (R\$11.392,19 – R\$8.944,27). Já nas empresas prestadoras de serviços (de cabeleireiro e de informática), respectivamente, apontam um faturamento dentro da faixa limitada ao percentual não transitório (R\$180.000,00) de suas receitas bruta anual, sendo indiferente essa alteração trazida pela lei a partir de 2018.

Os impactos das mudanças para as micro e pequenas empresas, é objetiva e oportuna, visto que a especificidade de cada negócio é o que definirá se as alterações na legislação tributária para este tipo de empreendedores foram positivas ou negativas para cada caso. O Simples Nacional trouxe algumas complexidades extras em alguns cenários, dependendo de cada caso pertinente a atividade executada. A Tabela 8, mostra um cenário entre as empresas, suas faixas atribuídas, alíquota em conformidade a vigência atual ao regime simplificado.

Tabela 8: Redução de anexo

Atividade das empresas	Receita bruta anual (R\$)		% aplicável		RBT anual permitida (R\$)		Nível de faixa	
	2017	2018	2017	2018	2017	2018	2017	2018
Serviço de cabeleireiro	110.429,55	110.429,55	6%	6%	Até 3.600.000,00	Até 4.600.000,00	Até 20 ^a	Até 6 ^a
Serviço de informática	127.713,16	127.713,16	6%	6%	Até 3.600.000,00	Até 4.600.000,00	Até 20 ^a	Até 6 ^a

Comércio de confecção de roupas	4.254.118,89	4.254.118,89	17,42 %	19%	Até 3.600.000,00	Até 4.600.000,00	Até 20	Até 6ª
Indústria de fabricação de artigos óptico	190.824,02	190.824,02	5,97%	7,8%	Até 3.600.000,00	Até 4.600.000,00	Até 20ª	Até 6ª

Fonte: Elaborado pelos autores.

O panorama entre as empresas, e seus devidos anexos, onde a Tabela 5 demonstra um comparativo entre tributação devida cada empresa em conformidade aos seus anexos e faixas, o qual, o faturamento e atividade determina qual faixa a ser atribuída, apontando a taxa aplicável para atividade.

Salientando que, através da receita bruta total anual permitida, delimita a faixa ser aplicada, para as empresas estudadas, apenas a comercial e a industrial tiveram mudanças diretamente, pois as taxas nominais respectivamente aplicáveis tiveram um aumento, não sendo preponderante. Destacando ainda a redução de faixa para seis, quando anterior eram até 20 faixas aplicáveis.

Por conseguinte, o comparativo foi elaborado considerando as taxas aplicadas alteradas entre os dois períodos estudados. Onde, os resultados apontados mostram um cenário paralelo entre as quatro empresas, as prestadoras de serviços, comercial, bem como a industrial, e seus respectivos faturamentos. De modo que os resultados encontrados apresentam uma perspectiva diferente. Sendo impactante falando-se em cenário de alta carga tributária no país, e relevante, sabendo que mais impacta nas micro e pequenas empresas.

A comparabilidade entre 2017 e 2018 do impacto tributário evidencia na Tabela 9 as características de faturamento e de geração do DAS.

Tabela 9: Comparativo dos exercícios de 2017 e 2018

Descrição	Valores em R\$			
	Serviço cabeleireiro	Serviço informática	Comércio confecções	Indústria produtos ópticos
Faturamento 12 meses	110.429,55	127.713,16	4.254.118,89	190.824,02
Faturamento no mês	10.000,00	10.000,00	350.000,00	15.000,00
(1) DAS 2017	600,00	600,00	40.635,00	895,50
(2) DAS 2018	600,00	600,00	35.385,00	703,50
(1 – 2) Diferença 2017-2018	-	-	5.250,00	192,00

Fonte: Elaborada pelos autores.

A Tabela 9 mostra o detalhamento da carga tributária análoga em dois exercícios, mostrando a legislação amparada anteriormente no que se refere ao regime simplificado, impacta em duas das quatro empresas, positivamente, ou seja, uma redução da carga tributária nas empresas comercial e industrial de 14,84% (R\$5.250,00) e 27,92% (R\$192,00), respectivamente.

5 DISCUSSÃO

Esta pesquisa, em conformidade as mudanças para simples nacional, proporciona às entidades subsídios para tomarem decisões estratégicas, em especial quanto à questão da economia tributária, além de possibilitar a aproximação entre o conhecimento prático e o acadêmico, associando a ciência da prática contábil.

O estudo analisa a questão da regulação e alteração do Simples Nacional, considerando a recente atualização da regulação desse regime tributário para o exercício de 2018. O espaço de tempo entre a primeira implantação vigente em 2006 e à atualidade, ao longo desses 12 anos, é marcado por alterações quanto a regulação de estímulos para mitigar o alto grau de falência das micros e pequenas empresas, como a existência do Simples Nacional e o aumento do faturamento limite para um pequeno negócio continuar como optante a este regime. Nesse ínterim, estudos tributários sobre a temática fomentam diversas possibilidades de aplicação de regras, novos enquadramentos, atividades sendo contempladas com expectativa de redução de suas cargas de tributo, evidenciando a corrida de empreendedores contra alta carga tributária do país.

Estudos demonstraram o comportamento demográfico em diversos gêneros de atividade, artigo apontando diminuição da carga tributária, sistematizando análises sobre os reflexos da carga tributária e a correlação a taxa de mortalidade para as empresas enquadrada ao simples nacional, o assentamento de diversas atividades incorporadas ao regime simplificado e a questão da oferta de postos de trabalho pelos pequenos negócios (PAULA; COSTA; FERREIRA, 2016; SANTOS; DOROW; BEUREN, 2016; COSTA; COSTA; SANTOS, 2015; NARDI *et al.*, 2015; PAES, 2015; SAMPAIO; MARQUES, 2015; WILBERT; ALCÂNTARA; SERRANO, 2015; PAES, 2014; BATISTA *et al.*, 2012).

Paralelamente, as vantagens e desvantagens da opção pelo Simples Nacional para o exercício de 2018, é amplo e necessário às pequenas organizações realizarem um estudo prévio de viabilidade de permanência ou adesão ao SN considerando-se a nova sistemática de cálculo favorável as empresas, amplitude no faturamento, antes limitado a R\$3.600.000,00, ensejo de valores a deduzir, redução de anexos, e a alíquota passando a ser é efetiva, e não mais nominal.

Os achados desta pesquisa foram em linha que independente das atividades, as mudanças ao simples nacional mostraram um grande impacto aos empreendedores optantes, e os que enquadrara-se com vigência atual ao regime simplificado, e sendo profundamente relevante para sociedade como um todo.

A institucionalidade do regime simplificado possibilitou as micro e pequenas empresas um parâmetro melhor, composto por implemento de mudanças, tornando positivo, e atrativo para crescimento de empresas no cenário nacional.

Para essas empresas continuarem crescendo, será importante o bom planejamento tributário somado ao ensejo das mudanças a elas proporcionadas, sendo fundamentais estas análises quanto a decisão pela permanência ou não dos micros e pequenos empresários nesse tipo de regime.

6 CONCLUSÃO

Em consequência da diversidade discutida ao longo da temática abordado ao Simples Nacional, e a institucionalidade das alterações durante todos esses anos de viabilidade para as empresas enquadrada ao regime simplificado, foi introduzido a problemática deste trabalho, em implemento a um planejamento tributário, pautado em aspectos teóricos e técnicos na ótica de múltiplos casos, acordado com os resultados obtidos em estudo qualitativo concebido por quatro diferentes empresas do simples nacional com anexos diferentes.

Diante disso, o presente trabalho teve como objetivo evidenciar o planejamento tributário dentro das mudanças do Simples Nacional, implementadas a partir de 2018, em quatro atividades empresarias (atividade de serviços de cabeleireiro e serviços de informática, atividade de comércio de confecção de roupas, e atividade de indústria de fabricação de artigos ópticos).

Com finalidade de evidenciar os impactos das mudanças no regime simplificado, o presente estudo foi abordado técnicas de planejamento tributário, evidenciado em quatro empresas, a influência das mudanças no simples nacional, a partir de 2018.

No primeiro objetivo específico, de evidenciar as técnicas de planejamento tributário que podem ser aplicadas sobre as ME e EPP, foram levantados estudos anteriores a fim de obter-se tipos de técnicas que se aplicam às empresas enquadradas nesse regime.

No segundo objetivo específico, de aplicar as técnicas de planejamento tributário, demonstrando os impactos positivos e negativos sob as novas regras vigentes a partir de 2018, primeiramente, foram evidenciadas as alterações implementadas no simples nacional a partir de 2018, dentre elas: faturamento, sublimites estaduais e municipais, atividades permitidas e reenquadramento e sistemática de cálculo. Nestas alterações, observou-se que das quatro atividades e empresas analisadas, somente, as atividades de comércio de confecções e a indústria de produtos ópticos apresentaram impactos positivos ou negativos a partir de 2018.

Por fim, no terceiro objetivo específico, de comparar as regras aplicadas a partir de 2018 com as regras aplicadas em 2017, para as empresas optantes pelo simples nacional, avaliando o impacto tributário dessas mudanças, na atividade do comércio de confecções a permanência do Simples Nacional em 2018 apresenta uma vantagem de 14,84% em relação ao ano anterior (2017) e na atividade industrial de produtos ópticos, também, apresenta uma vantagem de 27,92% em relação a 2017. Desta forma, é favorável à permanência dessas atividades no sistema de tributação federal simplificado, de acordo com as novas regras regulatórias implementadas a partir de 2018.

O estudo demonstrou a relevância de se aplicar práticas de planejamento tributário para redução da carga (ônus) tributário aos contribuintes. Tais não podem ser generalizados para todas as empresas, mas podem ser considerados relevantes, uma vez que poderão ser utilizadas em outros estudos com empresas que se enquadram nesse regime simplificado.

REFERÊNCIAS

- BATISTA, F. F. *et al.* Uma investigação acerca da mortalidade das microempresas e empresas de pequeno porte da cidade de Sousa, PB. **Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 2, n. 1, p. 56-71. 2012. Disponível em: <<https://bit.ly/2rrfKQw>>. Acesso em: 30 abr. 2018.
- BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas. 2008
- COSTA, L. P. da; COSTA, L. L. da; SANTOS, C. B. dos. Planejamento financeiro para micro e pequenas empresas optantes do Simples Nacional. **Estudos: Vida e Saúde**, v. 42, n. 2, p. 161-173. 2015. Disponível em: <<https://bit.ly/2JXI44n>>. Acesso em: 17 abr. 2018.
- FABRETTI, L. C. **Contabilidade tributária**. 11. ed. São Paulo: Atlas. 2009.
- FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS. **Cadernos FGV Projetos: 10 anos do Simples Nacional**. 2016. Disponível em: <<https://bit.ly/2lhQfLJ>>. Acesso em: 22 fev. 2018.
- GIL, A. C. **Método e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. 6. reimpr. São Paulo: Atlas. 2014.
- LOPES, J. **Fazer do trabalho científico em ciências sociais aplicadas**. Recife: Editora Universitária UFPE. 2006.
- MARCELLO, I. E.; SOUZA, D. B. de; PIETRASZEK, N. Planejamento tributário: um estudo de caso em uma empresa do ramo de auto peças. **Revista Eletrônica de Administração e Turismo**, v. 3, n. 2, p. 252-268. 2013. Disponível em: <<https://bit.ly/2rwaqvg>>. Acesso em: 26 abr. 2018.
- NARDI, D. C. N. *et al.* Planejamento tributário na micro e pequena empresa: o papel do contador. **Diálogo em Contabilidade: Teoria e Prática**, v. 1, n. 3, p. 1-23. 2015. Disponível em: <<https://bit.ly/2jCbees>>. Acesso em: 07 maio 2018.
- OLIVEIRA, D. P. R. **Planejamento estratégico**. 26. ed. São Paulo: Atlas. 2009.
- PAES, N. L. Reflexos do simples nacional no emprego e na formalização do mercado de trabalho no Brasil. **Economía, Sociedad y Territorio**, v. 15, n. 49, p. 639-663. 2015. Disponível em: <<http://www.scielo.org.mx/pdf/est/v15n49/v15n49a3.pdf>>. Acesso em: 08 maio 2018.
- _____. Simples Nacional no Brasil: o difícil balanço entre estímulos às pequenas empresas e aos gastos tributários. **Nova Economia**, v. 24, n. 3, p. 541-554. 2014. Disponível em: <<https://bit.ly/2roQhli>>. Acesso em: 15 mar. 2018.
- PAULA, R. M. de; COSTA, L. D.; FERREIRA, M. P. A Percepção da carga tributária nas micro e pequenas empresas antes e após o simples nacional. **Revista da Micro e Pequena Empresa FACCAMP**, v. 11, n. 1, p. 34-51. 2016. Disponível em: <<https://bit.ly/2FW0b8D>>. Acesso em: 20 fev. 2018.
- RICARTE, J. G. A contabilidade como ferramenta importante para planejamento tributário das micro empresas de pequeno porte. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 4, n. 12, p. 9-26. 2005. Disponível em: <<https://bit.ly/2l65CDR>>. Acesso em: 27 abr. 2018.
- SAMPAIO, L. E. T.; MARQUES, H. R. A importância do planejamento tributário nas micro e pequenas empresas. **Revista Controle: Doutrinas e Artigos**, v. 13, n. 1, p. 199-217. 2015. Disponível em: <<https://bit.ly/2HVXk5e>>. Acesso em: 26 mar. 2018.
- SANTOS, V. dos; DOROW, D. R.; BEUREN, I. M. Práticas gerenciais de micro e pequenas empresas. **Revista Ambiente Contábil**, v. 8, n. 1, p. 153-186. 2016. Disponível em: <<https://bit.ly/2wsbcie>>. Acesso em: 15 abr. 2018.

SEBRAE. **Taxa de sobrevivência das empresas no Brasil**. 2016. Disponível em: <<https://bit.ly/2mbsusu>>. Acesso em: 10 fev. 2018.

THAI, M. T. T.; TURKINA, E. **Entrepreneurship in the Informal economy**: models, approaches and prospects for economic development. New York: Routledge. 2013. Disponível em: <<https://bit.ly/2KJcs3S>>. Acesso em: 18 abr. 2018.

VEIGA, W. E.; LIMA, S. S. de. Simples Nacional: uma visão tributária da mudança de microempreendedor individual para a microempresa: estudo sobre empreendedorismo no setor de jardinagem no município de São Paulo. **Revista de Micro e Pequenas Empresas e Empreendedorismo da Fatec Osasco**, v. 2, n. 1, p. 55-79. 2016. Disponível em: <<https://bit.ly/2FT3qgR>>. Acesso em: 29 abr. 2018.

WILBERT, M. D.; ALCÂNTARA, L. T.; MARQUES, A. L. Impactos do simples na sociedade: uma análise da arrecadação e dos empregos gerados pelas microempresas, empresas de pequeno porte e pelos microempreendedores individuais. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 14, n. 42, p. 55-69. 2015. Disponível em: <<https://bit.ly/2roU6x6>>. Acesso em: 04 maio 2018.