



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E
CONTABILIDADE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

THALVANNI GUERRA ALMEIDA JÚNIOR

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM MEs E EPPs COMERCIAIS: UM
ESTUDO DE MULTICASOS À LUZ DA LC N° 155/2016

FORTALEZA
2017

THALVANNI GUERRA ALMEIDA JÚNIOR

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM MEs E EPPs COMERCIAIS: UM
ESTUDO DE MULTICASOS À LUZ DA LC Nº 155/2016

TCC apresentado à Coordenação do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof Eduardo Rodrigues Linhares.

FORTALEZA
2017

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM MEs E EPPs COMERCIAIS: UM ESTUDO DE MULTICASOS À LUZ DA LC Nº 155/2016

Autor: Thalvanni Guerra Almeida Júnior¹
Orientador: Eduardo Rodrigues Linhares²

RESUMO

O presente estudo tem como objetivo identificar como a Lei Complementar nº 155/2016 influencia o planejamento tributário das micro e pequenas empresas comerciais de Fortaleza/CE. Para tanto, foi realizada uma pesquisa descritiva, de natureza qualitativa, documental e bibliográfica, com coleta realizada em um escritório de contabilidade de Fortaleza/CE de dados dos anos de 2015 e 2016 de vinte comércios varejistas sediados na capital cearense. Foram calculados e comparados os gastos tributários totais de cada empresa em 2016 pelo modo de cálculo do SIMPLES Nacional de antes e após todos os efeitos legais da publicação da LC nº 155/2016 e pelo lucro presumido. Os resultados da pesquisa mostram que em metade dos casos analisados o SIMPLES Nacional alterado pela LC nº 155/2016 forneceu o cenário mais econômico do ponto de vista tributário dentre os testados. Em sete casos não se constatou influência da LC nº 155/2016 no planejamento tributário das empresas e em três casos observou-se influência negativa dos efeitos da lei em epígrafe no SIMPLES Nacional como opção de enquadramento tributário, tornando-o ainda menos vantajoso do que já era quando comparado ao lucro presumido para essas três empresas. É possível concluir, portanto, que, na maioria dos casos do estudo, houve influência positiva da LC nº 155/2016 no SIMPLES Nacional como opção de regime tributário para as micro e pequenas empresas comerciais.

Palavras-Chave: Lei Complementar nº 155/2016. Planejamento tributário. Micro e pequenas empresas comerciais. SIMPLES Nacional.

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, ocorrem mudanças no sistema tributário nacional constantemente (BISOLO; BAGGIO, 2012). Tal constatação sugere que o ambiente jurídico-tributário brasileiro é altamente volátil, isto é, mutável. Diante dessa mutabilidade pressuposta, o planejamento tributário se revela como um ponto primordial do planejamento empresarial como um todo; considerando, para tanto, que o trabalho de planejamento tributário empresarial não deve ser sazonal, mas contínuo durante todo o exercício financeiro aplicável à realidade de cada entidade e, ainda, deve contemplar períodos de aplicação menores, para as mudanças cujo início de vigência é imediato, e maiores - para as mudanças cujo início de vigência é a longo prazo - que o recém citado exercício financeiro.

Seguindo essa tendência mutável, o governo brasileiro promulgou em 27 de outubro de 2016 a Lei Complementar nº 155, a qual trouxe importantes mudanças ao SIMPLES Nacional. De acordo com a Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo (CNC) (2017), o SIMPLES Nacional, com exceção dos microempreendedores individuais, é a opção de enquadramento tributário mais popular entre as disponíveis na legislação brasileira, sendo a escolha de 4.657.441 micro e pequenas empresas brasileiras. Segundo o SEBRAE (2011), cerca de 59% das micro e pequenas empresas brasileiras atuam no comércio, o que faz deste setor o maior em número de empreendimentos no país, sendo este objeto de motivação para alcance do presente estudo. Deve-se ressaltar, ainda, que do total de empresas comerciais do Brasil, 99,2% são micro e pequenas empresas e que estas detêm 69,5% da mão de obra total do setor comercial do país (SEBRAE, 2014).

¹Graduando em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Ceará – UFC.

²Professor do curso de graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal do Ceará – UFC.

Neste liame, o presente estudo pretende responder à seguinte questão de pesquisa: **“Como a Lei Complementar nº 155/2016 influencia o planejamento tributário das micro e pequenas empresas comerciais de Fortaleza/CE?”**. Para tanto, foram estabelecidos como objetivo geral identificar como a Lei Complementar nº 155/2016 influencia o planejamento tributário das micro e pequenas empresas comerciais de Fortaleza/CE e como objetivos específicos calcular e comparar os gastos tributários de MEs e EPPs pelo modo de cálculo do SIMPLES Nacional de antes e de depois de todos os efeitos legais da publicação da LC nº 155/2016 e pelo lucro presumido.

Moge *et al.* (2011) afirmam que o planejamento tributário passou a ser diferencial competitivo entre as empresas, fazendo com que organizações pequenas ou grandes remodelassem seus negócios visando não só a melhoria de seus processos produtivos, mas também a redução da carga tributária. Reforçam, ainda, que é dever de todo administrador, *controller*, diretor ou sócio procurar meios de redução de carga tributária como diferencial competitivo e mecanismo de perpetuação do negócio em um ambiente cada vez mais hostil. O papel do contador nesse cenário é primordial, visto que o contador, na função de gestor tributário, tem, principalmente nas atividades de planejamento tributário, oportunidade de dar contribuições à direção da empresa (OLIVEIRA *et al.*, 2015). Portanto, o presente estudo se justifica pela necessidade de micro e pequenas empresas comerciais de Fortaleza/CE reverem suas opções de enquadramento tributário. Com relação à academia, este estudo, por se propor a identificar a influência da LC nº 155/2016, com vigência parcial a partir de 01/01/2017 e integral a partir de 01/01/2018, nos gastos tributários de micro e pequenas empresas comerciais, poderá ratificar ou ir de encontro a pesquisas futuras dentro da área de planejamento tributário, especificamente, na seara da ciência contábil.

Além desta seção introdutória, o presente trabalho está dividido em mais quatro seções, sendo a segunda seção a fundamentação teórica, com apresentação de definições de planejamento tributário, comparação de concepções acerca de elisão fiscal e comentários sobre os papéis desempenhados por legislador e contribuintes na relação que mantêm. Ainda nessa seção, são apresentados os regimes tributários aplicáveis às pessoas jurídicas e as principais mudanças trazidas pela LC nº 155/2016 ao SIMPLES Nacional. Finalizando a fundamentação teórica, são exibidos estudos empíricos anteriores sobre planejamento tributário. A terceira seção contempla a metodologia utilizada para a realização da pesquisa. Na seção seguinte, são analisados e discutidos os resultados do estudo e a quinta e última seção expõe as considerações finais acerca do trabalho.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Planejamento tributário

“Planejamento tributário é a atividade de examinar as formas pelas quais uma atividade econômica pode ser desenvolvida e escolher a que se mostre mais vantajosa do ponto de vista tributário” (MACHADO; MACHADO, 2011, p. 176). Ribeiro e Pinto (2014) afirmam que o planejamento tributário consiste na definição de estratégias que possibilitem o gerenciamento de assuntos relacionados ao cumprimento de obrigações principais e acessórias na relação do contribuinte (entidade) com o fisco (governo).

Para Andrade Filho (2015), a expressão “planejamento tributário” é utilizada para fazer referência a uma atividade ou uma técnica de prospecção de alternativas de redução da carga tributária suportada pelas pessoas e pelas empresas, sempre em consonância com o ordenamento jurídico em vigor. Compreensão confluyente com a de Crepaldi (2012), que considera o planejamento tributário como um ato preventivo que, dentro da estrita observação da legislação brasileira vigente, visa encontrar formas de diminuir o desembolso financeiro com pagamento de tributos, tornando-se, portanto, algo latente nas administrações empresariais.

Ainda que Andrade Filho (2015) e Crepaldi (2012) considerem que o planejamento tributário não constitui, em nenhum grau, ato desrespeitoso às normas legais vigentes, Machado e Machado (2011) advertem que o planejamento tributário pode ser lícito, ou ilícito, conforme seja considerada normal, ou abusiva, a forma jurídica escolhida para a atividade. Faz-se necessário, entretanto, ressaltar que estes autores, em nenhum momento, aduzem o leitor a descumprir a legislação vigente; eles apenas expandem a definição de planejamento tributário ao campo da ilicitude, isto é, considerando a complexidade do tema no que se refere à relação existente entre a questão da liberdade de escolha por parte do cidadão das formas jurídicas para suas atividades e as previstas no ordenamento (MACHADO; MACHADO, 2011).

“O planejamento tributário legítimo deve ser entendido como uma técnica de redução da carga fiscal, por meio da qual o contribuinte realiza a economia de tributos escolhendo entre as possibilidades oferecidas pelo ordenamento jurídico, de forma explícita ou implícita” (SILVA, 2011, p. 231). Para Silva (2011), há necessidade de adjetivar o processo de busca por meios legalmente aceitos de reduzir carga tributária como “planejamento tributário legítimo”, o que pressupõe sua concordância com Machado e Machado (2011) quanto à possibilidade de o planejamento tributário ser, em algum caso, ilícito, isto é, ilegítimo. No âmbito do planejamento tributário legítimo, exercido como manifestação da liberdade negocial dos contribuintes, encontram-se somente as condutas lícitas. Exemplos dessas condutas são as induzidas por normas extrafiscais, o aproveitamento dos incentivos e das opções fiscalmente vantajosas, bem como o aproveitamento regular das situações fiscais decorrentes de omissões legislativas (SILVA, 2011).

Em virtude disso, torna-se necessário tratar um pouco sobre elisão fiscal. Para Silva (2011), a elisão fiscal corresponde ao resultado do comportamento do sujeito passivo que, sem violar frontalmente a norma de incidência, contorna-a abusivamente para atingir propósitos opostos aos valores estruturantes do ordenamento. Machado e Machado (2011), contudo, advertem que não há uniformidade terminológica na doutrina. Alguns têm predileção pela palavra evasão para designar a forma ilícita de fugir ao tributo e pela palavra elisão para designar a forma lícita de praticar essa mesma fuga (DÓRIA, 1977).

Chaves (2014) afirma que, ao longo do tempo, o legislador vem procurando eliminar todas as possibilidades que surgem de reduzir de forma legal a carga tributária. Tal afirmação sugere que, à medida que as entidades e cidadãos procuram encontrar formas de reduzir a carga tributária que lhes é imputada, o legislador trabalha no sentido contrário, tentando fechar cada vez mais válvulas de escape fiscal. Machado e Machado (2011) enfatizam que, no combate à prática do planejamento tributário, as autoridades fazendárias defendem a desconsideração de atos ou negócios jurídicos que sejam praticados com o propósito de evitar, ou reduzir, o ônus tributário.

Esse comportamento por parte do legislador pode ser explicado pelo fato de que, no contexto social, a finalidade da arrecadação de tributos é, de forma geral, fomentar a capacidade de atuação do Estado no sentido de promover o bem-estar social, como denota Sabbag (2016):

A cobrança de tributos se mostra como a principal fonte das receitas públicas, voltadas ao atingimento dos objetivos fundamentais, insertos no art. 3º da Constituição Federal, tais como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, tendente à redução das desigualdades sociais e regionais, bem como a promoção do bem-estar da coletividade. (SABBAG, 2016, p. 39).

Sob a ótica empresarial, Lunke *et al.* (2014) afirmam que os tributos representam uma parcela significativa dos gastos de uma entidade, se não representarem, muitas vezes, a

maior. Então, nesta perspectiva, o planejamento tributário pode ser entendido como uma parte indispensável do planejamento empresarial como um todo, tendo em vista que reduzir custos e, consequentemente, aumentar lucros deve ser busca incessante das empresas (BIANCHINI; KAZICAWA, 2014).

2.2 Regimes Tributários aplicados às pessoas jurídicas: SIMPLES Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real

Tendo por base as definições de planejamento tributário até então apresentadas, passar-se-á à apresentação dos regimes tributários previstos como opção contínua - ressalte-se este termo, pois, pelo fato de o lucro arbitrado não figurar legalmente como uma opção de forma de tributação contínua para as pessoas jurídicas, mas como uma forma punitiva, coercitiva (BISOLO; BAGGIO, 2012), tal forma não será apresentada - para os contribuintes pessoas jurídicas no ordenamento jurídico brasileiro até a data de elaboração deste artigo.

O artigo 13 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 traz que o SIMPLES Nacional representa a unificação do recolhimento dos seguintes tributos: IRPJ (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica), CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), PIS (Programa de Integração Social), COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços), ISS (Imposto Sobre Serviços) e a CPP (Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica) - parcela relativa ao empregador. Pereira (2011) traz que o SIMPLES Nacional é um regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte.

As definições legais de microempresa e de empresa de pequeno porte são as seguintes, conforme os incisos I e II do art. 3º da Lei Complementar nº 123/2006:

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I - no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou

II - no caso da empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, **receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais)** (BRASIL, 2006); e

2006); (grifo do autor)

A redação do inciso II foi dada pela LC nº 155/2016, a qual modificou o faturamento anual máximo de uma empresa de pequeno porte de R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) para R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais).

Conforme o inciso I do artigo 2º da LC 123/2006, o SIMPLES Nacional abrange a participação de todos os entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e é administrado por um Comitê Gestor composto por oito integrantes: quatro da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), dois dos Estados e do Distrito Federal e dois dos Municípios.

O lucro presumido é uma forma simplificada de apuração da base de cálculo dos tributos como o imposto de renda e a contribuição social, restrita aos contribuintes que não estão obrigados ao regime de apuração de tributação com base no lucro real (OLIVEIRA *et al.*, 2015).

Bianchini e Kazicawa (2014) afirmam que o lucro presumido caracteriza-se como uma presunção, isto é, predição, por parte do fisco, do que seria o lucro das organizações caso não houvesse a contabilidade. Segundo Chaves e Muniz (2016), a tributação pelo lucro presumido, nos últimos anos, tem sido muito incentivada pelas autoridades tributárias, sempre apresentada como a forma mais simples de ser apurado o imposto.

Quanto às pessoas jurídicas que podem optar pelo lucro presumido, o art. 13 da Lei nº 9.718 de 27 de novembro de 1998 com redação dada pela Lei nº 12.814 de 16 de maio de 2013 estabelece o seguinte:

Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. (BRASIL, 2013).

Conforme os artigos 15 e 20 da Lei nº 9.249 de 26 de dezembro de 1995, as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL serão determinadas mediante a aplicação dos percentuais de 8% e 12%, respectivamente, sobre a receita bruta auferida mensalmente deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos. Além disso, o § 1º do artigo 15 da Lei nº 9.249/95 dispõe que as alíquotas de presunção para apuração da base de cálculo do IRPJ atribuídas às atividades de revenda de combustível são de 1,6%, às de transporte de passageiros são de 16% e às de prestação de serviços são de 32% e o *caput* do artigo 20 da lei supracitada prevê que para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do artigo 15, o percentual de presunção para a apuração da CSLL corresponderá a 32%.

Sobre os períodos de apuração de IRPJ e CSLL pelo lucro presumido, Pinto (2012) afirma que as pessoas jurídicas tributadas por este regime deverão apurar tais tributos por períodos de apuração trimestrais encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário e que cada pagamento deve ser realizado até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

“Contabilmente falando, pode-se concluir que o lucro real é aquele realmente apurado pela contabilidade, com base na completa escrituração contábil fiscal, com a estrita e rigorosa observância dos princípios de contabilidade e demais normas fiscais e comerciais” (OLIVEIRA *et al.*, 2015, p. 191).

De acordo com o artigo 247 do Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999 (RIR/99), o lucro real é o resultado contábil do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões ou compensações autorizadas pela legislação fiscal. No lucro real, os tributos IRPJ e adicional de IRPJ (RFB, 2014, art. 2º § 3º) e CSLL podem ser apurados anualmente mediante balancete de suspensão ou redução (BRASIL, 1999, art. 230) ou estimativa do faturamento (BRASIL, 1999, art. 222) ou trimestralmente, tendo como base o lucro líquido contábil ajustado pelas adições, exclusões e compensações permitidas ou autorizadas pelo Regulamento do Imposto de Renda (BIANCHINI; KAZICAWA, 2014).

Esse regime de tributação é livre para qualquer tamanho de empresa, sendo que algumas, por determinação legal - como é o caso das empresas que faturam acima de R\$ 78.000.000,00 por ano - estão obrigadas a adotar o lucro real como forma de tributação (RICARTE, 2006).

Uma diferença digna de atenção entre o lucro presumido e o lucro real é o fato de, em geral, neste haver a possibilidade de aproveitamento de créditos tributários relativos às contribuições PIS e COFINS provenientes de diversas origens (compra de mercadorias para

revenda em que haja incidência das contribuições, aquisição de serviços utilizados como insumo etc) e naquele não.

No caso do lucro presumido, não há direito a aproveitamento de créditos tributários relativos às contribuições PIS e COFINS previsto legalmente. Tal diferença se deve ao fato de no lucro presumido essas contribuições serem apuradas pelo regime cumulativo (regulamentado pela Lei 9.718/1998), como determinam os incisos II do artigo 8º da Lei 10.637 de 30 de dezembro de 2002, com relação ao PIS, e do artigo 10º da Lei 10.833 de 29 de dezembro de 2003, com relação à COFINS e no real, na maioria das vezes, pelo regime não cumulativo (regulamentado pela Lei 10.637/2002 quanto ao PIS e pela Lei 10.833/2003 quanto à COFINS). Quanto a estes regimes, Viana (2007) afirma que o cumulativo consiste em um método de apuração segundo o qual o tributo é exigido na sua totalidade sempre que ocorre a hipótese de incidência descrita na norma tributária, sem que haja a possibilidade de se amortizar nessa operação o valor do tributo incidido na operação anterior; e que o não cumulativo consiste justamente na compensação do valor do tributo devido em cada operação pelo montante cobrado na operação anterior.

2.3 Principais mudanças trazidas pela LC nº 155/2016 ao SIMPLES Nacional

A lei complementar nº 155/2016 trouxe uma série de mudanças ao SIMPLES Nacional. A maioria delas passa a vigorar a partir do primeiro dia do ano de 2018 - data de vigência integral. Alguns pontos de sua redação, no entanto, têm suas vigências iniciadas em datas anteriores à da sua vigência total, como é o caso da alteração concernente ao parcelamento de débitos prevista no artigo 9º, que passou a vigorar na data de promulgação da referida lei (27 de outubro de 2016), conforme o previsto no inciso I do artigo 11.

O *caput* do artigo 9º prevê que débitos vencidos apurados na forma do SIMPLES Nacional até a competência de maio de 2016 poderão ser parcelados em até 120 meses, o que pode ser considerado um benefício para os contribuintes, uma vez que oferece uma oportunidade de adimplência tributária a estes em um período de crise econômica no Brasil.

Outra alteração que teve vigor antes da vigência integral da lei ora em epígrafe foi a inclusão dos artigos 61-A, 61-B, 61-C e 61-D à LC nº 123/2006, os quais tratam do investidor-anjo. Tal alteração foi prevista para ter início de vigência a partir de 01/01/2017, conforme o inciso II do artigo 11 da LC nº 155/2016.

Sobre a mudança citada no parágrafo anterior, a promulgação da lei em estudo criou a possibilidade legal para que a sociedade enquadrada como ME ou EPP optante pelo SIMPLES Nacional admita o aporte de capital por pessoa física ou jurídica (investidor-anjo). Este aporte não integrará o capital social da empresa nem será considerado receita da sociedade, no entanto, deverá constar no contrato de participação, que deverá ter vigência não superior a sete anos.

Todas as mudanças a partir do parágrafo seguinte terão vigor a partir de 1º de janeiro de 2018, conforme o inciso III do artigo 11 da LC nº 155/2016.

Conforme mostrado anteriormente neste estudo, o limite de faturamento para o enquadramento como EPP foi mudado de igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 para igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 ao ano e, sobre a regra de transição, de acordo com a nova redação do artigo 79-E da LC nº 123/2006, a EPP optante pelo SIMPLES Nacional em 31/12/2017 que durante o ano-calendário de 2017 auferir receita bruta total anual entre R\$ 3.600.000,01 e R\$ 4.800.000,00 continuará automaticamente incluída no SIMPLES Nacional com efeitos a partir de 01/01/2018, ressalvado o direito de exclusão por comunicação da optante.

De acordo com o disposto no inciso X do artigo 17 da LC nº 123/2006, poderão optar pelo SIMPLES Nacional as micro e pequenas empresas que exerçam a atividade de produção artesanal ou venda de bebidas alcoólicas no atacado: cervejarias, vinícolas, produtores de licores e destilarias. Ressalte-se que empresas que exercem essa atividade não podem optar pelo SIMPLES Nacional antes da data de vigência integral da LC nº 155/2016. O modo de cálculo do SIMPLES Nacional também foi alterado pela lei em epígrafe. Antes, o cálculo do DAS (Documento de Arrecadação do SIMPLES Nacional) era dado pela receita bruta obtida no mês multiplicada pela alíquota nominal constante na faixa onde o contribuinte fosse enquadrado de acordo com sua receita bruta acumulada em 12 meses no anexo correspondente à atividade da empresa. A partir de 2018, o cálculo da alíquota efetiva do SIMPLES Nacional será feito conforme à nova redação do artigo 18 da LC 123/2006, que dispõe no § 1º-A que a alíquota efetiva do SIMPLES Nacional, isto é, a alíquota que incidirá sobre a receita mensal para resultar no valor de tributo a ser recolhido pelo DAS, é o resultado de: $(RBT12 \times Aliq - PD) / RBT12$, em que “RBT12” é a receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao período de apuração, “Aliq” é a alíquota nominal constante dos Anexos (que a partir da vigência total da LC nº 155/2016 serão 5 em vez de 6) e “PD” é a parcela a deduzir constante dos Anexos. É importante salientar que a receita do período de apuração não compõe a “RBT12”.

Os quadros de faturamento bruto em 12 meses para enquadramento e as alíquotas constantes nos anexos I da LC nº 123/2006 e da LC nº 155/2016, que se referem aos comércios, estão a seguir retratados de forma adaptada no Quadro 1 com o fim de destacar as supressões de faixas que a vigência integral da LC nº 155/2016 ocasionará.

Quadro 1 - Supressões de faixas do Simples Nacional

Até 31/12/2017			A partir de 01/01/2018				
Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	Faixas	Faixas	Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)	Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)	
Até 180.000,00	4,00%	1ª Faixa	=	1ª Faixa	Até 180.000,00	4,00%	-
De 180.000,01 a 360.000,00	5,47%	2ª Faixa	→	2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	7,30%	5.940,00
De 360.000,01 a 540.000,00	6,84%	3ª Faixa	→	3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	9,50%	13.860,00
De 540.000,01 a 720.000,00	7,54%	4ª Faixa					
De 720.000,01 a 900.000,00	7,60%	5ª Faixa					
De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,28%	6ª Faixa	→	4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	10,70%	22.500,00
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,36%	7ª Faixa					
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,45%	8ª Faixa					
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,03%	9ª Faixa					
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,12%	10ª Faixa					
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	9,95%	11ª Faixa					
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	10,04%	12ª Faixa					
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,13%	13ª Faixa	→	5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	14,30%	87.300,00
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,23%	14ª Faixa					
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	10,32%	15ª Faixa					
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	11,23%	16ª Faixa					
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,32%	17ª Faixa					
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	11,42%	18ª Faixa					
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	11,51%	19ª Faixa					
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	11,61%	20ª Faixa					
				6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	19,00%	378.000,00

Fonte: Elaborado pelo autor a partir do anexo I da LC nº 123/2006 e do anexo I da LC nº 155/2016.

Como é possível observar no Quadro 1, as 3ª e 4ª faixas vigentes até 31/12/2017 correspondem à 3ª faixa vigente a partir de 01/01/2018, assim como as 5ª, 6ª, 7ª, 8ª, 9ª e 10ª faixas correspondem à nova 4ª e as seguintes correspondem à nova 5ª faixa. Além disso, a LC

nº 155/2016 adicionou a 6ª faixa, que engloba contribuintes de faturamento bruto entre R\$ 3.600.000,01 e R\$ 4.800.000,00 em doze meses.

Ressalte-se a inclusão dos valores a deduzir a partir da segunda faixa, que, como citado anteriormente, passarão a fazer parte do cálculo do DAS a partir de 01/01/2018.

Uma última mudança a ser citada é a que se refere à composição do DAS. De acordo com a previsão do § 25 do artigo 21 da LC nº 123/2006 (cuja redação fora incluída pela LC nº 155/2016), o DAS deverá conter a partilha discriminada de cada um dos tributos abrangidos pelo SIMPLES Nacional, bem como os valores destinados a cada ente federado.

2.4 Estudos empíricos anteriores

Diante da complexidade do assunto “planejamento tributário” sugerida por Machado e Machado (2011), era de se esperar a existência de diversos trabalhos científicos realizados relacionados ao tema. Alguns exemplos são os estudos empíricos de Vey e Bornia (2010) e Ribeiro e Mário (2008), que consistiram em estudos de caso nos quais se buscou, respectivamente, aplicar a reorganização societária como planejamento tributário e a utilização de metodologias de reestruturação societária como ferramenta de planejamento tributário. Vey e Bornia (2010) observaram que os resultados de seu trabalho apontaram para uma redução nos encargos tributários e um conseqüente aumento da receita para o grupo empresarial estudado, devido às possibilidades de aproveitamento de créditos fiscais de PIS e COFINS. Já Ribeiro e Mário (2008) tiveram como principais achados do seu estudo a legitimidade da aplicabilidade das metodologias de reestruturação societária como instrumento de planejamento tributário e a aplicação do uso dessas metodologias como ferramenta de planejamento tributário. No estudo de caso publicado por estes autores em 2008, observou-se até 18% de economia tributária (redução de desembolso com tributos).

Silva *et al.* (2004) objetivaram demonstrar que várias empresas estavam, na época analisada no estudo (1996 a 2003), utilizando-se de institutos de fusão, incorporação e cisão com vistas a obter vantagens tributárias e concluíram que a possibilidade para as empresas de alcançar benefícios tributários tornou-se o motivo de maior relevância para a realização das reorganizações societárias. Ressalte-se que os dados para a realização da pesquisa de Silva *et al.* (2004) foram obtidos junto às Juntas Comerciais dos Estados do Rio de Janeiro e de São Paulo e através de um relatório da “KPMG Corporate Finance” sobre fusões e aquisições no Brasil.

Mostrando a capacidade de ser abordado por vários pontos de observação distintos do tema, o estudo de Lunkes *et al.* (2014) se propôs a analisar a legitimidade cognitiva da disciplina de planejamento tributário no Brasil e chegou à conclusão de que há legitimidade cognitiva do planejamento tributário tanto em relação aos livros e manuais quanto à disciplina acadêmica.

Bianchini e Kazicawa (2014) se propuseram, através de um estudo de caso de uma indústria de suplementos minerais do município de Nova Santa Helena, a analisar o papel do planejamento tributário como ferramenta de redução de custos e de alcance de melhores resultados e concluíram que o SIMPLES Nacional era o regime tributário mais vantajoso para a empresa em questão.

Ricarte (2006) buscou vislumbrar a contabilidade como ferramenta importante para o planejamento tributário das microempresas e empresas de pequeno porte fazendo um comparativo entre as formas de tributação dessas e das demais empresas, as quais, segundo o autor, são, muitas vezes, chamadas de “normais”. Utilizando uma demonstração de resultado como modelo para a realização das apurações dos tributos pelo SIMPLES Nacional, lucro presumido e lucro real, Ricarte (2006) observou que dentre as três opções de enquadramento

tributário, o SIMPLES Nacional se revelou a mais econômica quanto à carga tributária e, portanto, a mais vantajosa sob o ponto de vista do planejamento tributário.

Pessôa, Costa e Maccari (2016) buscaram identificar e analisar os fatores que levam micro e pequenas empresas a optar por um sistema de pagamento de tributos que lhes seria, em princípio, desfavorável para, a partir disso, contribuir com a discussão sobre o SIMPLES Nacional como política pública de incentivo às MPE. Os resultados dessa pesquisa mostraram que o SIMPLES Nacional não funciona para empresas que têm como clientes grandes redes de varejo, pois elas são forçadas pelo mercado a não fazer a opção pelo SIMPLES devido ao fato de as vendas realizadas por optantes deste regime não gerarem créditos de ICMS na mesma proporção que empresas de outros regimes geram para os compradores.

Com o objetivo de fazer uma análise da arrecadação do SIMPLES Nacional e da geração de empregos pelas MEs, EPPs e pelos MEIs, para verificar benefícios à sociedade, Wilbert, Alcântara e Serrano (2015) constataram que a partir de 2007 o número de empresas optantes pelo SIMPLES Nacional começou a crescer significativamente, passando de 2,5 milhões em 2007 para 7,1 milhões de empresas em 2012, representando um crescimento de 183% no número de empresas optantes pelo regime. Este estudo constatou que entre os anos de 2002 e 2012 as MEs e EPPs foram responsáveis por mais de 50% dos empregos do país. Ademais, esses autores concluíram que pelo fato de o SIMPLES Nacional representar uma opção de redução de carga tributária para as MEs e EPPs, ele contribui para a sobrevivência dessas empresas e, conseqüentemente, para a manutenção de milhões de empregos.

Tendo em vista a até aqui apresentada preocupação do meio acadêmico e empresarial com o tema, em seções posteriores, será exposta a metodologia com fins ao atingimento dos objetivos específicos e geral outrora citados e posterior discussão dos achados.

3 METODOLOGIA

De acordo com Matias-Pereira (2012), método de pesquisa, num sentido amplo, pode ser entendido como a forma escolhida pelo pesquisador para verificar a veracidade dos fatos e explicar de maneira consistente os fenômenos examinados.

Quanto aos objetivos, esta pesquisa pode ser classificada como descritiva, pois, segundo Gil (2008), as pesquisas deste tipo têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno. Embora definidas como descritivas a partir de seus objetivos, algumas pesquisas acabam servindo mais para proporcionar uma nova visão do problema, o que as aproxima das pesquisas exploratórias (GIL, 2008).

No que concerne aos procedimentos, a presente pesquisa pode ser classificada como documental e bibliográfica. As pesquisas do tipo documental, para Appolinário (2011), caracterizam-se pela coleta de dados de fontes documentais – livros, revistas, filmes, gravações de áudio etc. A coleta de dados foi realizada em um escritório de contabilidade de Fortaleza/CE. 20 (vinte) empresas comerciais varejistas de Fortaleza/CE foram analisadas, nomeadas neste estudo pelas letras do alfabeto da língua portuguesa (da letra A até a letra T).

Os dados necessários para a realização deste estudo, como mostra o Quadro 2, foram os faturamentos totais de 2015 - para o enquadramento nas faixas do SIMPLES Nacional - e 2016 (ano-base para todos os cálculos e apurações), as folhas de pagamento de 2016 (para a apuração da CPP no lucro presumido), resumos gerenciais de operações por CFOP - Código Fiscal de Operações e Prestações (para identificar vendas canceladas, devoluções de vendas, natureza das receitas e compras) das empresas e gastos efetivos mensais de 2016 com ICMS pago por substituição tributária das empresas que têm esse gasto, que são as empresas A, G, J, P e T (sujeitas ao Decreto nº 29.560 de 27 de novembro de 2008 do estado do Ceará).

Quadro 2 – Dados coletados para o estudo

Dados	Finalidade
Faturamentos totais de 2015	Enquadramento nas faixas do SIMPLES Nacional
Faturamentos totais de 2016	Enquadramento nas faixas do SIMPLES Nacional e cálculo dos tributos pelo SIMPLES nacional e pelo lucro presumido
Folhas de pagamento de 2016	Apuração da CPP no lucro presumido
Relatório de gastos efetivos mensais com ICMS pago por substituição tributária de 2016	Inclusão dos valores do relatório na carga tributária das empresas sujeitas ao Decreto 29.560/2008
Resumos de operações por CFOP - Código Fiscal de Operações e Prestações	Identificar vendas canceladas, devoluções de vendas, natureza de receitas e compras

Fonte: Elaborado pelo autor (2017).

Foram realizados os cálculos do gasto tributário total de cada empresa pelo método de cálculo do SIMPLES Nacional vigente até 31/12/2017, pelo que passa a vigorar a partir de 01/01/2018 - ambos descritos na subseção 2.3 deste estudo - e, alternativamente, pelo lucro presumido. No caso do cálculo pelo lucro presumido, cada tributo aplicável foi apurado individualmente - com exceção do ICMS pago por substituição tributária, que também fora somado ao gasto tributário total das empresas nas apurações pelo SIMPLES Nacional - levando em consideração, para tanto, a periodicidade de recolhimento de cada um deles e as bases de cálculo e alíquotas previstas pela legislação tributária, conforme mostra o Quadro 3.

Quadro 3 – Discriminação dos tributos apurados pelo lucro presumido

Tributo	Periodicidade de recolhimento	Número de apurações por empresa (Ano-base: 2016)	Fontes das bases de cálculo	Alíquota tributária	Bases legais
IRPJ	Trimestral	4	Receita trimestral da atividade comercial e deduções	15%	Art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995
Adicional de IRPJ	Trimestral	4	Excedente de R\$ 60.000,00 da base de cálculo do IRPJ no trimestre	10%	Art. 3º, §1º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995
CSLL	Trimestral	4	Receita trimestral da atividade comercial e deduções	9%	Art. 3º, III da Lei 7689, de 15 de dezembro de 1988
PIS	Mensal	12	Receita trimestral da atividade comercial e deduções	0,65%	Art. 51 do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002
COFINS	Mensal	12	Receita trimestral da atividade comercial e deduções	3%	Art. 51 do Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002

Continua...

Tributo	Periodicidade de recolhimento	Número de apurações por empresa (Ano-base: 2016)	Fontes das bases de cálculo	Alíquota tributária	Bases legais
ICMS	Mensal	12	Receita mensal da atividade comercial e compras	18%	Art. 44, I - c) da Lei nº 12.670, de 27 de dezembro de 1996 (Lei ordinária Estadual do Ceará)
CPP	Mensal	13	Folha de pagamento e listagem de remuneração dos empregadores	26,80%	Art. 22, I e II - a) da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, Anexo Único FPAS e Anexo I da Instrução Normativa RFB nº 1238, de 11 de janeiro de 2012

Fonte: Elaborado pelo autor (2017).

Durante a maior parte do ano de 2016, a alíquota tributária do ICMS no estado do Ceará foi de 17%. Apesar disso, como informa o Quadro 3, a alíquota utilizada para as apurações deste tributo neste estudo foi de 18%, devido ao fato de os cálculos terem sido realizados após a aprovação da majoração da alíquota deste tributo no Ceará (prevista na legislação aludida na coluna “Bases legais” no Quadro 3). Por este artigo se tratar de uma projeção de como seriam os gastos tributários das empresas comerciais nele analisadas a partir da vigência integral da LC nº 155/2016, não faria sentido apurar o ICMS utilizando a alíquota de 17%, que não é mais a alíquota vigente no Ceará desde 01/04/2017.

Para efeito deste trabalho, não se procederam as apurações dos tributos das empresas estudadas pelo lucro real por limitação de escopo, isto é, falta de acesso a informações e documentos necessários para a realização de tais apurações.

O enquadramento do procedimento metodológico como bibliográfico se deve ao fato de a pesquisa ter como fonte material já publicado anteriormente, a qual é composta por livros e artigos de periódicos e eventos. Quanto ao procedimento técnico documental, este ocorre pelo material de coleta das informações não ter sofrido tratamento de análise estatística (GIL, 1991).

Com relação à abordagem do problema (natureza da pesquisa), esta pesquisa pode ser classificada como qualitativa, pois neste tipo o pesquisador tende a se ater aos fenômenos estudados, como ações dos indivíduos, grupos ou organizações no ambiente e contexto social em que está inserido, além de enfatizar o processo e seu significado (TERENCE; ESCRIVÃO FILHO, 2006).

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Empresas estudadas

Conforme explanado na metodologia, este estudo contemplou vinte empresas comerciais varejistas sediadas em Fortaleza/CE de ramos, faturamentos e, portanto, faixas de enquadramento no SIMPLES Nacional variados, como mostra o Quadro 4 - Empresas estudadas.

Todas as empresas são de micro ou pequeno porte e optaram pelo SIMPLES Nacional em 2017. Quanto aos ramos de atuação no setor comercial varejista, do total, sete são mercantis ou minimercados (empresas A, B, G, H, J, P e T), quatro são lojas de bijuterias (empresas F, I, L e R), três são lojas de móveis (empresas E, K e N), três são farmácias (empresas C, D e Q) e as restantes são uma ótica, uma loja de laticínios e frios e uma loja de calçados e bolsas (empresas M, O e S, respectivamente).

Embora os ramos se repitam em várias empresas, ao observar as receitas brutas em doze meses, é possível notar que, mesmo entre as empresas cujo ramo é semelhante, há diferenças de faturamento consideráveis, como é o caso das empresas T e H, por exemplo, que representam, respectivamente, as empresas de maior e menor faturamento bruto dentre as vinte analisadas. Enquanto a empresa T teve receita bruta acumulada no ano de 2015 de R\$ 3.223.004,47, a empresa H teve apenas de R\$ 62.680,30 no mesmo período.

Tal diferença de faturamento e, conseqüentemente, de enquadramento nas faixas do SIMPLES Nacional - que não se restringe ao exemplo citado acima - será importante na determinação do regime tributário mais adequado à cada empresa, como veremos nas próximas subseções.

Quadro 4 - Empresas estudadas

Empresa	Ramo comercial varejista	Receita bruta em 12 meses (De janeiro a dezembro de 2015)	Faixa do SIMPLES (Antes da LC nº 155/2016)		Faixa do SIMPLES (Após a LC nº 155/2016)	
			jan/16	dez/16	jan/16	dez/16
A	Mercantis e Minimercados	R\$ 3.219.875,94	18ª	20ª	5ª	5ª
B	Mercantis e minimercados	R\$ 143.990,30	1ª	1ª	1ª	1ª
C	Farmácias e drogarias	R\$ 279.627,64	2ª	2ª	2ª	2ª
D	Farmácias e drogarias	R\$ 310.626,43	2ª	2ª	2ª	2ª
E	Móveis	R\$ 97.890,00	1ª	1ª	1ª	1ª
F	Bijuterias	R\$ 324.972,54	2ª	2ª	2ª	2ª
G	Mercantis e minimercados	R\$ 95.647,48	1ª	1ª	1ª	1ª
H	Mercantis e minimercados	R\$ 62.680,30	1ª	1ª	1ª	1ª
I	Bijuterias	R\$ 453.937,83	3ª	3ª	3ª	3ª
J	Mercantis e minimercados	R\$ 617.301,67	4ª	3ª	3ª	3ª
K	Móveis	R\$ 178.164,00	1ª	2ª	1ª	2ª
L	Bijuterias	R\$ 393.227,82	3ª	2ª	3ª	2ª
M	Óticas	R\$ 82.167,50	1ª	1ª	1ª	1ª
N	Móveis	R\$ 113.355,00	1ª	1ª	1ª	1ª
O	Laticínios e frios	R\$ 196.667,46	2ª	3ª	2ª	3ª
P	Mercantis e minimercados	R\$ 1.965.413,42	11ª	13ª	5ª	5ª
Q	Farmácias e drogarias	R\$ 263.140,59	2ª	2ª	2ª	2ª
R	Bijuterias	R\$ 194.332,60	2ª	2ª	2ª	2ª
S	Calçados e bolsas	R\$ 104.832,00	1ª	1ª	1ª	1ª
T	Mercantis e minimercados	R\$ 3.223.004,47	18ª	19ª	5ª	5ª

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

4.2 Empresas em que não houve influência da LC nº 155/2016 no planejamento tributário

Do total de empresas analisadas neste trabalho (vinte), sete não tiveram seu planejamento tributário afetado pelos efeitos da vigência da LC nº 155/2016, isto porque a carga tributária para essas empresas não se alteraria caso elas optassem pelo SIMPLES Nacional em 2018. Como é possível observar na Tabela 1, para as empresas B, E, G, H, M, N e S (Quadro 4), tendo como base os dados de cada uma em 2016, os gastos tributários totais apurados no ano foram exatamente iguais no SIMPLES Nacional vigente até 31/12/2017 e no que passa a vigorar a partir de 01/01/2018. Ao comparar os resultados dessas apurações com os resultados obtidos pelo lucro presumido, torna-se notório que para essas empresas o SIMPLES Nacional é a opção de enquadramento tributário mais vantajosa do ponto de vista do planejamento tributário, visto que o desembolso financeiro com tributos pelo lucro presumido seria muito maior para cada um desses comércios.

A maior diferença nos gastos tributários totais entre o Lucro Presumido e o SIMPLES Nacional ocorreu na empresa N. Optando pelo regime simplificado em 2018, essa empresa economizaria R\$ 53.455,11 em relação ao que gastaria com tributos caso escolhesse o Lucro Presumido. A menor aconteceu na empresa H, com R\$ 12.320,56 de economia.

Tabela 1 - Gastos tributários totais por regime das empresas cuja carga tributária no SIMPLES Nacional não foi alterada

Empresas	SIMPLES 2017	SIMPLES 2018	Lucro Presumido	Diferença SIMPLES 2017 e SIMPLES 2018	Diferença SIMPLES e Lucro Presumido
B	R\$ 5.760,93	R\$ 5.760,93	R\$ 34.230,01	R\$ 0,00	(R\$ 28.469,08)
E	R\$ 3.913,16	R\$ 3.913,16	R\$ 24.923,07	R\$ 0,00	(R\$ 21.009,91)
G	R\$ 6.700,99	R\$ 6.700,99	R\$ 21.393,09	R\$ 0,00	(R\$ 14.692,10)
H	R\$ 2.579,65	R\$ 2.579,65	R\$ 14.900,21	R\$ 0,00	(R\$ 12.320,56)
M	R\$ 3.267,76	R\$ 3.267,76	R\$ 21.445,95	R\$ 0,00	(R\$ 18.178,18)
N	R\$ 3.600,80	R\$ 3.600,80	R\$ 57.055,91	R\$ 0,00	(R\$ 53.455,11)
S	R\$ 2.937,00	R\$ 2.937,00	R\$ 21.529,14	R\$ 0,00	(R\$ 18.592,14)

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Os gastos tributários totais dessas empresas foram exatamente iguais nas apurações pelo SIMPLES Nacional antes e depois da LC nº 155/2016 devido ao fato de durante todo o ano de 2016 elas terem permanecido na primeira faixa do regime para os comércios, a qual, como foi mostrado no Quadro 1 - Supressões de faixas do SIMPLES Nacional, retratado na subseção 2.3 deste estudo, não sofreu nenhuma alteração, ou seja, a LC nº 155/2016 não alterou a carga tributária de nenhuma das empresas relacionadas na Tabela 1, logo, não exerceu influência em seus respectivos planejamentos tributários.

4.3 Empresas em que a LC nº 155/2016 mostrou influência positiva no planejamento tributário

Nos casos das empresas C, D, F, I, J, K, L, O, Q e R, o SIMPLES Nacional que passa a vigorar a partir de 01/01/2018 representou o cenário mais econômico dentre os testados, conforme mostra a Tabela 2.

Tabela 2 - Gastos tributários totais por regime das empresas cuja carga tributária no SIMPLES Nacional após a LC nº 155/2016 foi menor

Empresas	SIMPLES 2017	SIMPLES 2018	Lucro Presumido	Diferença SIMPLES 2018 e SIMPLES 2017	Diferença SIMPLES 2018 e Lucro Presumido
C	R\$ 15.336,91	R\$ 14.476,23	R\$ 100.986,56	(R\$ 860,68)	(R\$ 86.510,33)
D	R\$ 17.883,32	R\$ 17.678,31	R\$ 107.754,30	(R\$ 205,01)	(R\$ 90.075,99)
F	R\$ 12.603,95	R\$ 12.376,16	R\$ 186.183,91	(R\$ 227,80)	(R\$ 173.807,75)
I	R\$ 31.693,14	R\$ 30.276,21	R\$ 161.213,68	(R\$ 1.416,93)	(R\$ 130.937,47)
J	R\$ 40.103,54	R\$ 38.804,72	R\$ 53.607,37	(R\$ 1.298,82)	(R\$ 14.802,65)
K	R\$ 6.628,68	R\$ 6.182,46	R\$ 37.740,74	(R\$ 446,22)	(R\$ 31.558,29)
L	R\$ 18.040,42	R\$ 16.992,69	R\$ 182.557,02	(R\$ 1.047,74)	(R\$ 165.564,33)
O	R\$ 19.314,08	R\$ 17.976,49	R\$ 54.051,50	(R\$ 1.337,59)	(R\$ 36.075,01)
Q	R\$ 14.577,12	R\$ 13.452,54	R\$ 95.856,48	(R\$ 1.124,58)	(R\$ 82.403,95)
R	R\$ 19.107,93	R\$ 16.624,13	R\$ 126.558,77	(R\$ 2.483,81)	(R\$ 109.934,65)

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Corroborando os achados de Wilbert, Alcântara e Serrano (2015), que constataram que tanto governo como contribuintes ganham com o SIMPLES Nacional - estes por saírem da informalidade e aquele por conseguir ter aumentado sua arrecadação de modo substancial em todos os anos de 2003 a 2013 mesmo fazendo as renúncias fiscais que faz para a manutenção do SIMPLES Nacional e pela grande geração de empregos que o regime proporciona - metade das empresas analisadas neste estudo indicaram que a LC nº 155/2016 tornou o SIMPLES Nacional ainda mais benéfico do ponto de vista econômico-tributário para as micro e pequenas empresas comerciais.

Ao comparar os resultados das apurações de cada empresa pelo SIMPLES alterado pela LC nº 155/2016 com os obtidos pelo lucro presumido, observa-se que para essas empresas a opção pelo regime simplificado representa uma redução substancial de carga tributária. As empresas F e L - que foram as que demonstraram maior economia nessa comparação - por exemplo, economizariam R\$ 173.807,75 e R\$ 165.564,33 optando pelo SIMPLES em 2018 em relação ao que gastariam com tributos pelo lucro presumido.

Entre os dez casos expostos na Tabela 2, aquele em que as mudanças no regime simplificado representaram menor economia com tributos em relação ao SIMPLES vigente até 31/12/2017 foi o da empresa D, na qual, em um ano, verificou-se economia de R\$ 205,01, enquanto o caso em que houve a maior economia foi o da empresa R, que no mesmo período demonstrou economia de R\$ 2.483,81.

Conforme mencionado anteriormente, os faturamentos e, conseqüentemente, as faixas do SIMPLES em que se enquadram as empresas se revelaram fatores muito importantes na determinação do regime tributário mais adequado a cada uma delas. As empresas relacionadas na Tabela 2 (C, D, F, I, J, K, L O, Q e R), de acordo com o exposto no Quadro 3, não estiveram enquadradas em faixas superiores à quarta do regime simplificado vigente até 31/12/2017 e à terceira do alterado pela LC nº 155/2016 durante o ano de 2016, o que sugere que, para comércios com essas características, o SIMPLES Nacional é o regime tributário mais econômico e, portanto, mais vantajoso.

4.4 Empresas em que o Lucro Presumido se revelou mais vantajoso

De modo geral, o SIMPLES Nacional sempre parece ser a melhor opção de redução de carga tributária para as micro e pequenas empresas, como fora demonstrado nos estudos de Ricarte (2006), Bianchini e Kazicawa (2014) e Wilbert, Alcântara e Serrano (2015). No entanto, como constataram Pessôa, Costa e Maccari (2016), há casos em que ele não se revela vantajoso. Para as empresas A, P e T, por exemplo, mesmo com as mudanças resultantes da vigência da LC nº 155/2016, o lucro presumido se revelou menos oneroso do que o SIMPLES Nacional.

Tabela 3 - Gastos tributários totais por regime das empresas cuja carga tributária no Lucro Presumido foi menor

Empresas	SIMPLES 2017	SIMPLES 2018	Lucro Presumido	Diferença SIMPLES 2017 e SIMPLES 2018	Diferença Lucro Presumido e SIMPLES 2018
A	R\$ 423.558,35	R\$ 430.288,31	R\$ 266.197,94	(R\$ 6.729,96)	(R\$ 164.090,37)
P	R\$ 235.682,16	R\$ 237.450,76	R\$ 160.545,72	(R\$ 1.768,60)	(R\$ 76.905,04)
T	R\$ 394.009,96	R\$ 399.844,24	R\$ 236.431,13	(R\$ 5.834,29)	(R\$ 163.413,12)

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Além de o lucro presumido ter sido o regime mais econômico do ponto de vista do planejamento tributário nos três casos retratados na Tabela 3, as apurações pelo SIMPLES Nacional alterado pela LC nº 155/2016 forneceram os piores cenários de gastos financeiros com tributos dentre os três propostos, o que pressupõe, tendo em vista os massivos gastos tributários extras que o novo regime simplificado acarretaria em detrimento do lucro presumido, uma influência negativa dos efeitos da vigência integral da lei ora em comento no SIMPLES como opção de enquadramento tributário para essas empresas.

Assim como foi referido para as empresas citadas na subseção 4.3, as faixas de enquadramento do SIMPLES das três empresas retratadas na Tabela 3 se revelaram fatores muito importantes na determinação do regime tributário mais adequado a cada uma delas. No regime simplificado vigente até 31/12/2017, as empresas A, P e T economizariam R\$ 6.729,96, R\$ 1.768,60 e R\$ 5.834,29 respectivamente em relação ao alterado pela LC nº 155/2016, pelo qual permaneceriam o ano inteiro na quinta faixa de enquadramento do regime para os comércios (Quadro 1). Além disso, quando confrontados os gastos com tributos pelo SIMPLES alterado pela LC nº 155/2016 com os obtidos pelo lucro presumido, a economia que este fornece em detrimento daquele se revela ainda maior, totalizando R\$ 164.090,37, R\$ 76.905,04 e R\$ 163.413,12 respectivamente para as empresas A, P e T em doze meses. Para essas empresas, portanto, as mudanças no SIMPLES Nacional decorrentes da LC nº 155/2016 servem para que elas se certifiquem de que este regime, quando comparado com o lucro presumido, não lhes é vantajoso do ponto de vista do planejamento tributário, tendo em vista que o objetivo deste é fomentar a escolha do regime tributário mais econômico, isto é, menos oneroso.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nesta seção são apresentadas as considerações quanto à problemática, quanto ao alcance dos objetivos e, por fim, as recomendações para futuros trabalhos sobre o tema.

O planejamento tributário, quando aplicado segundo à realidade de cada empresa, pode ser uma ferramenta de suma importância para a sobrevivência empresarial. Como visto neste estudo, cujo objetivo geral foi identificar como a Lei Complementar nº 155/2016 influencia o planejamento tributário das micro e pequenas empresas comerciais de

Fortaleza/CE, cada caso representa uma fonte de simulações e análise de cenários que realmente pode ser determinante no processo de tomada de decisão.

Após a aplicação do planejamento tributário legítimo, conforme define Silva (2011), a resposta que este estudo proporcionou para a questão: “Como a Lei Complementar nº 155/2016 influencia o planejamento tributário das micro e pequenas empresas comerciais de Fortaleza/CE?”, com o atingimento do objetivo geral inicialmente definido (identificar como a Lei Complementar nº 155/2016 influencia o planejamento tributário das micro e pequenas empresas comerciais de Fortaleza/CE) através de uma pesquisa descritiva, de natureza qualitativa, documental e bibliográfica foi que a promulgação da LC nº 155/2016, na maioria dos casos (50% do total), influenciou de forma positiva o SIMPLES Nacional como opção de enquadramento tributário para as micro e pequenas empresas comerciais analisadas, acarretando uma melhoria, ainda que subjetiva, por estar condicionada à realidade de cada empresa, para esses comércios do ponto de vista do planejamento tributário, podendo representar substancial ou discreta redução de carga tributária, a depender de fatores como a natureza da atividade comercial desenvolvida, o faturamento bruto em doze meses e o enquadramento nas faixas do regime simplificado.

É importante destacar que o fato de para a maioria das empresas deste estudo o SIMPLES alterado pela LC nº 155/2016 ter fornecido o melhor cenário do ponto de vista econômico-tributário aponta para a convergência com os estudos de Ricarte (2006), Bianchini e Kazicawa (2014) e Wilbert, Alcântara e Serrano (2015) no sentido de que o SIMPLES Nacional é, na maioria dos casos, o regime tributário mais vantajoso para as micro e pequenas empresas. Sugerindo que a LC nº 155/2016 representa um benefício - ainda que discreto - às micro e pequenas empresas comerciais, não houve entre os casos analisados um sequer em que o SIMPLES Nacional vigente até 31/12/2017 fornecesse isoladamente o cenário menos oneroso quanto à carga tributária.

Houve casos em que se constatou economia com tributos de quase R\$ 2.500,00 em um ano na comparação entre o SIMPLES vigente até 31/12/2017 com o que passa a vigorar a partir de 01/01/2018, como foi o caso da empresa R (ver Tabela 2) e casos como os das empresas D e F (ver Tabela 2), nos quais se verificou economia de pouco mais de R\$ 200,00 em um ano; diferenças constatadas devido ao atingimento dos objetivos específicos deste estudo (calcular e comparar os gastos tributários de MEs e EPPs pelo modo de cálculo do SIMPLES Nacional de antes e de depois de todos os efeitos legais da publicação da LC nº 155/2016 e pelo lucro presumido).

De acordo com o exposto na subseção 4.3, para as três empresas cujo regime tributário mais vantajoso foi o lucro presumido (A, P e T), que representam 15% do total da amostra, pode-se concluir que os efeitos da LC nº 155/2016 apenas tornaram o SIMPLES Nacional uma opção de enquadramento tributário ainda menos atraente do que já era, haja vista o maior desembolso financeiro com tributos que este regime acarretaria a essas empresas.

Observou-se, também, que para significativa parcela dos casos estudados - sete empresas (Tabela 1), que correspondem a 35% da amostra estudada - os efeitos da vigência integral da LC nº 155/2016 não resultaram em nenhuma alteração nos gastos tributários totais, o que denota a não influência dessa lei no SIMPLES Nacional como opção de regime mais adequado resultante do trabalho de planejamento tributário realizado nessas empresas.

Dentre as limitações do presente estudo, destaca-se a amostra analisada, limitada a vinte comércios de Fortaleza/CE, o que impede a expansão das conclusões aqui obtidas às demais empresas. Nesse sentido, sugere-se a realização de novas pesquisas desta natureza com a finalidade de ampliar a discussão para as empresas comerciais, bem como de outras atividades econômicas abarcadas pelos anexos da LC nº 123/2006 (atividade industrial, por

exemplo). É recomendável, ainda, proceder, quando possível, as apurações tributárias pelo Lucro Real, para que sejam consideradas mais opções de enquadramento tributário nas comparações e análises de cenários aplicáveis às micro e pequenas empresas.

REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

APPOLINÁRIO, Fabio. **Dicionário de metodologia científica: um guia para a produção do conhecimento científico**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BIANCHINI, D.; KAZICAWA, M. **Planejamento tributário como ferramenta de redução de custos e de melhores resultados**. *Revista Contabilidade & Amazônia*, Sinop, v. 7, n. 1, art. 1, p. 1-17, 2014. Disponível em: <<http://sinop.unemat.br/projetos/revista/index.php/contabilidade/article/view/2169/0>>. Acesso em: 18 out. 2016.

BISOLO, T.; BAGGIO, D. K. **Planejamento tributário: estudo do regime tributário menos oneroso para indústria**. *Revista de Administração IMED*, Passo Fundo, v. 2, n. 3, p. 195-206, 2012. Disponível em: <<https://seer.imed.edu.br/index.php/raimed/article/view/250>>. Acesso em: 18 jun. 2017.

BRASIL, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 26 mar. 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D3000.htm>. Acesso em: 19 out. 2016.

BRASIL, Decreto nº 4.524, de 17 de dezembro de 2002. Regulamenta a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pelas pessoas jurídicas em geral. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 17 dez. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4524.htm>. Acesso em: 15 jun. 2017.

BRASIL, Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 14 dez. 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 14 nov. 2016.

BRASIL, Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016. Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 out. 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp155.htm>. Acesso em: 14 nov. 2016.

BRASIL, Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 15 dez. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm>. Acesso em: 15 jun. 2017.

BRASIL, Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 26 dez. 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm>. Acesso em: 15 nov. 2016.

BRASIL, Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 dez. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430compilada.htm>. Acesso em: 14 jun. 2017.

BRASIL, Lei nº 9.718 de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 27 nov. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9718.htm>. Acesso em: 19 out. 2016.

BRASIL, Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 30 dez. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10637compilado.htm>. Acesso em: 08 jun. 2017.

BRASIL, Lei nº 10.833 de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 29 dez. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 08 jun. 2017.

BRASIL, Lei nº 12.814, de 16 de maio de 2013. Altera a Lei nº 12.096, de 24 de novembro de 2009. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 16 mai. 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12814.htm#art7>. Acesso em: 19 out. 2016.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

CHAVES, Francisco Coutinho; MUNIZ, Érika Gadêlha. **Contabilidade tributária na prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO DE BENS, SERVIÇOS E TURISMO. **[Empresômetro - Estatísticas]**. Disponível em: <<http://empresometro.cnc.org.br/Estatisticas>>. Acesso em: 18 mai. 2017. CREPALDI, Silvio Aparecido. **Planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012. DÓRIA, A. R. S. **Elisão e evasão fiscal**. São Paulo: Bushatsky/IBET, 1977. p. 39.

FABRETTI, Lúdio Camargo. **Contabilidade tributária**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

LUNKES, R. J.; FERREIRA, L. F.; RECH, J. O.; RENZZIERI, T. **A Legitimidade cognitiva da disciplina de Planejamento Tributário no Brasil. Contabilidade, Gestão e Governança**. Brasília, v. 17, n. 2, p. 45 - 59, 2014. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/32653/a-legitimidade-cognitiva-da-disciplina-de-planejamento-tributario-no-brasil>>. Acesso em: 16 out. 2016.

MACHADO, Hugo de Brito.; MACHADO, Schubert de Farias. **Dicionário de direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2011.

MATIAS-PEREIRA, José. **Manual de metodologia da pesquisa científica**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MIOLA, J. R. M. S.; ÁVILA, L. A. C.; MALAQUIAS, R. F. **Tipos e intensidade de serviços prestados por escritórios de contabilidade: uma análise da prestação de serviços de planejamento tributário. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 17, n. 3, p. 60-77, 2012.

MOGE, José Eduardo. *et al.* GALVÃO, Paulo Roberto. (org.). **Gestão de tributos na empresa moderna**. São Paulo: Editora Senac São Paulo, 2011.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade tributária**. 4. ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2013.

OLIVEIRA, Luís Martins de. *et al.* **Manual de contabilidade tributária: textos e testes com as respostas**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

PEREIRA, Luciano de Almeida. **Direito tributário simplificado**. São Paulo: Saraiva, 2011.

PESSÔA, L. C.; COSTA, G.; MACCARI, E. **As micro e pequenas empresas, o SIMPLES Nacional e o problema dos créditos de ICMS**. *Rev. direito GV*, São Paulo, v. 12, n. 2, p. 345-363, Ago, 2016. Disponível em:
<http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1808-24322016000200345&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 20 mai. 2017.

PINTO, João Roberto Domingues. **Imposto de renda, contribuições administradas pela Secretaria da Receita Federal e sistema SIMPLES**. 20. ed. Brasília: CFC, 2012.

RIBEIRO, A. E. L.; MÁRIO, P. C. **Utilização de metodologias de reestruturação societária como ferramenta de planejamento tributário: um estudo de caso**. *Contabilidade Vista & Revista*, Belo Horizonte, v. 19, n. 4, p. 107-128, 2008. Disponível em:
<<http://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/370/369>>. Acesso em: 19 out. 2016.

RIBEIRO, Osni Moura; PINTO, Mauro Aparecido. **Introdução à contabilidade tributária**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

RICARTE, J. G. **A contabilidade como ferramenta importante para o planejamento tributário das micro e empresas de pequeno porte**. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, Florianópolis, v. 4, n. 12, p. 9-26, 2005. Disponível em:
<<http://revista.crcsc.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/CRCSC/article/viewArticle/1144>> Acesso em: 16 out. 2016.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, p.39, 2016. SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. **As Pequenas Empresas do SIMPLES Nacional**. Disponível em:
<<http://www.leigeral.com.br/numeros/indicadores-das-mpes/detalhes/2-optantes-pelo-simples-nacional-agosto-2016>>. Acesso em: 19 mai. 2017.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. Participação das Micro e Pequenas Empresas na Economia Brasileira. **Disponível em:**
<<https://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Estudos%20e%20Pesquisas/Participacao%20das%20micro%20e%20pequenas%20empresas.pdf>>. Acesso em: 25 mai. 2017.

SILVA, Anderson Furlan Freire da. **Planejamento fiscal no direito brasileiro: limites e possibilidades**. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

SILVA, D.H.F.; GALLO, M.F.; PEREIRA, C.A., & LIMA, E.M. **As operações de fusão, incorporação e cisão e o planejamento tributário**. In: **Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**, 4, São Paulo. Anais. São Paulo: FEA/USP, 2004. Disponível em:
<<http://www.congressousp.fipecafi.org/web/artigos42004/388.pdf>>. Acesso em: 17 out. 2016.

TERENCE, A. C. F.; ESCRIVÃO FILHO, E. **Abordagem quantitativa, qualitativa e a utilização da pesquisa-ação nos estudos organizacionais**. In: **XXVI ENEGEP**, 2006, Fortaleza. **XXVI Contabilidade, Gestão e Governança** - Brasília · v. 17 · n. 2 · p. 45 - 59 · mai./ago. 2014 59 ENEGEP. Fortaleza: Enegep, 2006. p. 1 - 9. Disponível em: <http://www.abepro.org.br/biblioteca/ENEGEP2006_TR540368_8017.pdf>. Acesso em: 19 out. 2016.

VEY, I. H.; BORNIA, A. C. **Reorganização societária como forma de planejamento tributário: um estudo de caso**. **RACE: Revista de Administração, Contabilidade e Economia**, Joaçaba, v. 9, n. 1-2, p. 323-344, 2010. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/37637/reorganizacao-societaria-como-forma-de-planejamento-tributario--um-estudo-de-caso/i/pt-br>>. Acesso em: 17 out. 2016.

VIANA, L. S. **A cumulatividade e a não cumulatividade do Pis e da Cofins**. **Gestão e Conhecimento**. PUC-Minas em Poços de Caldas, v. 3, n. 2, art. 4, março/ junho 2007. Disponível em: <<https://www.pucpcaldas.br/graduacao/administracao/revista/artigos/v3n2/v3n2a4.pdf>>. Acesso em: 17 out. 2016.

WILBERT, M. D.; ALCÂNTARA, L. T.; SERRANO, A. L. M. **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**, Florianópolis, v. 14, n. 42, p. 55-69, 2015. Disponível em: <<http://www.spell.org.br/documentos/ver/37123/impactos-do-simples-na-sociedade--uma-analise-da-arrecadacao-e-dos-empregos-gerados-pelas-microempresas--empresas-de-pequeno-porte-e-pelos-microempreendedores-individuais>>. Acesso em: 18 jun. 2017.