

O uso do planejamento tributário como ferramenta na escolha do regime tributário para empresas prestadoras de serviços: uma análise da legislação vigente no ano de 2019

Edicreia Andrade dos Santos
Professora Adjunta – ESAN/UFMS
Ryan Caldas Quevedo
Mestrando PPGCC – ESAN/UFMS

Resumo

O artigo busca estudar o uso do planejamento tributário para auxiliar empresas prestadoras de serviços no Brasil, na escolha do seu regime tributário, trazendo questões que envolvem as alterações e atualizações da legislação vigente sobre tributos, sendo comparados os impostos em cada regime e propondo proposições teóricas sobre o impacto percentual na forma de apurar os encargos, planejamento para reduzir o custo direto e indireto das contribuições, a relação das despesas com pessoal com a LC nº 155/16 e o “Fator R” para optar no anexo III ou V do Simples Nacional. Foi coletado e analisado os dados por meio de um modelo de Demonstração do Resultado de Exercício (DRE) baseado em empresas prestadoras de serviços sendo a averiguação de um trimestre realizando a aplicação de cálculos dos impostos, respeitando a leis vigente e as alíquotas individuais das contribuições em cada regime tributário. Para apoio elaborou-se algumas proposições teóricas com vistas a ampliar a análise dos resultados. Conclui-se pontuando a importância e a necessidade do acompanhamento das legislações por parte dos profissionais da área de apoio e gestão de negócios ao propor ideias que vão melhorar o desempenho das empresas onde atuam ou prestam serviços de consultoria e assessoria.

Palavras-chave: Planejamento tributário, Regimes tributários, Impostos, Fator “r”.

Área Temática: Contabilidade Tributária

1 Introdução

As empresas que estão presentes no Brasil, a muito tempo, perceberam que operar suas atividades não é algo simples, a gestão tem de ser eficiente e alcançar a todos os departamentos. O planejamento é a mais básica de todas as funções administrativas (GLAUTIER; UNDERDOWN, 1991), sendo então a melhor ferramenta desse processo, e, portanto, a mais utilizada, dá suporte na tomada de decisões buscando prever as possibilidades que podem prejudicar, bem como beneficiá-las.

Na área tributária, Chaves (2017) argumenta que o planejamento tributário é como um processo de escolha, não simulada, antes da ocorrência do fato gerador que visa a economia de tributos direta ou indiretamente. Para Zanluca (2014), o planejamento tributário são métodos utilizados para se obter o menor ônus fiscal nas operações de produtos ou serviços, utilizando-se de meios legais. Com uma legislação extensa e várias regras é possível encontrar brechas ou benefícios e se utilizar desses mecanismos para reduzir ou constituir créditos tributários.

A vários estudos realizados que demonstram que legislação tributária brasileira age de forma a penalizar as instituições privadas, sendo dois os principais fatores que contribuem para isso: (i) a alta carga tributária, presente nos estudos de Lima e Rezende (2017) e Botelho e Abrantes (2018), e, (ii) um dos maiores e mais complexos sistemas tributários do mundo, conforme apontado por Orair e Gobetti (2018). Gomes (2001) evidencia a problemática envolvida na questão de tributos no Brasil vai além da onerosidade, reflete na vida das empresas como um limitador ao desenvolvimento.

O peso da tributação brasileira é muitas vezes insustentável para várias atividades, contudo, o planejamento tributário pode auxiliar a esses empresários. A escolha do regime tributário acontece em dois momentos: (i) logo no início da vida de uma empresa e (ii) no início de cada ano civil, e ela pode significar o sucesso ou o fracasso, pois saber quais tributos, alíquota efetiva e o quanto esse custo irá impactar na empresa já é uma forma de se preparar e calcular o preço final seja para a venda de mercadorias ou a prestação de serviços.

O planejamento tributário pode inicialmente ser usado pelas empresas para analisar e dar suporte na escolha do regime tributário. Atualmente no Brasil existe vários regimes tributários, porém, neste trabalho é enfatizado os seguintes: o Lucro Real (LR) regulamentado pelos artigos 257 a 586 do Decreto nº 9.580 (2018), o Lucro Presumido (LP) dos artigos de 587 a 601 do Decreto nº 9.580 (2018) e o Simples Nacional (SN) de acordo com a Lei Complementar nº 123 (2006) e suas atualizações.

O estudo tem como foco as empresas prestadoras de serviços, as quais possuem situações específicas na área tributária e com necessidade de grande atenção em seus controles, tal como as despesas tributárias. Souza (2014) argumenta que toda empresa possui sua estrutura de custos, dentro da qual está o custo tributário, o que representa boa parcela de consumo do lucro.

A partir do exposto tem-se como objetivo geral investigar o uso do planejamento tributário na escolha do regime tributário de uma empresa prestadora de serviços (Microempresa-ME), por meio da análise e comparação dos regimes tributários, tendo como base a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE). Utilizando as regras estabelecidas na legislação vigente dentre as opções de regimes tributários já selecionados, sendo mensurado, entre outros, os impactos causados pelo Fator R do Simples Nacional inserido pela Lei Complementar nº 155/2016.

Esse estudo tem como foco a contribuição teórica sobre o tema proposto para o crescimento e a continuidade dos debates sobre a legislação tributária e as formas de reduzir o impacto na administração empresarial no setor de serviços, já na prática evidencia as possibilidades do uso de ferramentas de gestão como o planejamento para auxiliar na mensuração e visibilidade sobre a carga tributária brasileira.

2 Referencial teórico

2.1 Planejamento tributário

Planejamento é definido pelo dicionário Aurélio (FERREIRA, 1999. p.1582) como um, “processo que leva ao estabelecimento de um conjunto coordenado de ações (...) visando a consecução de determinados objetivos”. Já tributo, segundo o Código Tributário Nacional (Art. 3º do CTN) de 1966, tributo é: “(...) toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Portanto, planejamento tributário são métodos estipulados para se reduzir a carga tributária e com isso pagar menos impostos. Essa ferramenta é também muito conhecida como elisão fiscal, definida por Leal (2014) como as práticas de firmar negócios que busquem a isenção, a não incidência ou a menor tributação a ser recolhida. Fabretti (2005) conceitua elisão fiscal como a economia de tributos resultante da adoção de alternativa legal menos onerosa da lei, ou seja, ela é legítima e lícita, pois é alcançada de acordo com o ordenamento jurídico.

Chaves (2017) declara que para se iniciar o planejamento é necessário fazer uma revisão fiscal, devendo adotar alguns procedimentos conforme evidencia o Quadro 1.

Quadro 1 - Procedimentos para a realização de planejamento tributário numa empresa em atividade.

Ordem:	Descrição:
---------------	-------------------

1º	Realizar um levantamento da história da empresa, evidenciando os processos de prestação de serviços e escolher a que menos ira onerar nas operações futuras.
2º	Reavaliar os fatos geradores e analisar se em algum momento ocorreu uma cobrança indevida ou um cálculo equivocado do imposto.
3º	Se houve fiscalização de algum ente sobre ações fiscais de fatos geradores com mais de cinco anos, pois após esse período os créditos fiscais se tornam indevidos, conforme o art. 150 do CNT alterado pela Lei Complementar nº 118(2005), determina.
4º	Fazer uma análise anual, de qual regime tributário irá cobrar um menor percentual de impostos incidentes na renda e a contribuição sobre o lucro.
5º	E por último, avaliar se nos últimos cinco anos a empresa constituiu algum credito tributário não aproveitado pela empresa.

Fonte: Adaptado de Chaves (2017).

É necessário para elaborar um bom planejamento tributário uma grande quantidade de conhecimento legislativo nos campos contábil e jurídico. Na falta da compreensão do assunto é interessante o empresário buscar ajuda de profissionais preparados e competentes ou contratar assessorias e, ou, consultorias para prestar auxílio. Maggi (2009) explica a busca de meios lícitos de reduzir a carga de tributos e ao mesmo tempo atender e acompanhar as várias mudanças da legislação é crucial para se obter maiores lucros e estabilidade dos negócios, o que evidencia a importância de pessoal treinado e capacitado atuando na montagem, execução e na apuração dos resultados.

De acordo com Crepaldi (2017) os objetivos do planejamento tributário de forma geral são: reduzir ou eliminar a carga fiscal das empresas, evitando que se concretize; efetuar operações tributáveis e/ou reduzir a base impositiva de tributação; postergar o pagamento de tributos por meio do planejamento das datas de concretização de negócios e da administração adequada do fluxo de caixa; eliminar contingências tributárias por meio da manutenção de controles internos adequados e do conhecimento profundo das operações e da legislação tributária; reduzir o custo burocrático por meio da racionalização de processos e funções, bem como da padronização e informatização de procedimentos.

A gestão fiscal busca reduzir os custos tributários, o que torna positivos os reflexos nos resultados econômico-financeiro das empresas. Esse resultado muitas vezes significa a viabilidade da atividade, como, em outros casos a sobrevivência do negócio, ou seja, aplicar conceitos, normas e princípios contábeis e da legislação (FABRETTI, 2009).

2.2 Regimes tributários

Os principais regimes tributários adotados no Brasil são o Lucro Real (LR), Lucro Presumido (LP) e o Simples Nacional (SN). As empresas em atividade optam pelo regime tributário todo início de ano, mas que pode ser alterado em conformidade, com critérios específicos, previstos em legislação.

O LR é regido pelo Decreto nº 9.580/2018, pelos artigos de 257 a 586, tendo sua vigência a partir da sua publicação de 22 de novembro de 2018, o que ocasionou a revogação do antigo Decreto nº 3.000/1999. São obrigadas a esse regime empresas que no ano-calendário anterior tenha tido receita superior a setenta e oito milhões de reais, ou ainda proporcional nos meses em que esteve em funcionamento, ou definido nos incisos de II a IX previstos no art. 257 do referido decreto. A tributação é realizada pelo lucro real após ajuste das adições, exclusões ou compensações previstas no Regulamento do Imposto de Renda (RIR), com a possibilidade de optar pela apuração trimestral ou anual, possuem alíquota de 15% para o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), além de um adicional de 10% em todo o lucro operacional após ajuste, acima de vinte mil reais por mês e 9% da Contribuição Social do Lucro Líquido (CSLL).

O LP, também regido pelo Decreto nº 9.580/2018, pelos artigos de 587 a 601. As empresas podem optar pelo regime do LP em todas as situações com exceção do que está previsto nos incisos de II a IX previstos no art. 257 do referido decreto e com um faturamento

no ano-calendário inferior a setenta e oito milhões de reais, ou ainda proporcional nos meses em que esteve em atividade, conforme o art. 587. A tributação nesse caso é calculada sobre o faturamento, a partir de uma presunção da receita bruta de 32% e após isso é aplicado a alíquota de 15% para o IRPJ e 9% da CSLL, chegando a uma alíquota efetiva de 4,8% para IRPJ e 2,88% para CSLL, sob a receita líquida.

O Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, mais conhecido como Simples Nacional, já é uma situação diferenciada, regime criado pela Lei Complementar 123 (2006) e regulamentado por um Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN), revogando a Lei nº 9.317(1996), foi uma proposta de unificação aos vários Simples estaduais que existiam anteriormente a referida lei, além do Simples Federal, cada Estado regulamentava o seu próprio sistema de cobrança de impostos de empresas com faturamento inferior a setecentos e vinte mil reais, conforme o inciso II do art. 2 da Lei nº 9.317(1996), para os atuais quatro milhões e oitocentos mil reais atualizado pela Lei Complementar nº 155 (2016) que ampliou o limite, na proposta também houve a unificação de guia para o recolhimento de todos os tributos (i) federais: IRPJ, CSLL, Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Contribuição para o Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e a Contribuição Patronal Previdenciária (CPP); e (ii) estaduais: Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS) e municipais: Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS/ISSQN). Outro ponto a ser esclarecido é o Fator R, trazido pela Lei Complementar nº 155/2016, que causou impacto no percentual de tributos para as empresas prestadoras de serviços a partir da mudança precisa controlar as despesas com pessoal para conseguir uma redução na carga tributária do anexo III e V.

3 Procedimentos metodológicos

Esta pesquisa caracteriza-se como descritiva e com abordagem qualitativa. Conforme Cervo e Bervian (2002, p. 66), “a pesquisa descritiva observa, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los”. Afirmam ainda que a pesquisa descritiva “procura descobrir, com a previsão possível, a frequência com que um fenômeno ocorre, sua relação e conexão com outros, sua natureza e características”.

Na análise dos dados priorizou-se a abordagem qualitativa. Martins e Theóphilo (2007, p. 136) aduzem que “a pesquisa qualitativa tem como preocupação central descrições, compreensões e interpretações dos fatos ao invés de medições”. Os autores complementam afirmando que “desta forma o pesquisador procura encontrar nexos entre diversas variáveis relacionadas ao seu objeto de estudo”.

3.1 Proposições teóricas

Foram criadas a partir do referencial teórico as proposições a serem observadas para a análise desse artigo:

P1: há um impacto no percentual do recolhimento de tributos nos diferentes tipos de regimes tributários vigentes;

P2: a realização de planejamento tributário possibilita que empresas estipulem gastos para o pagamento de tributos diretos ou indiretos;

P3: após a LC 155/16, para as empresas prestadoras de serviço, há um impacto na folha de pagamento, em relação ao Simples Nacional nos anexos III e V, perante o “Fator R”; e

P4: há um incentivo indireto, por parte do governo, para que as empresas prestadoras de serviços manterem uma despesa de folha com percentual em 29% ou acima, para reduzir a carga tributária dentro do Simples Nacional.

3.2 Proposições teóricas

A coleta de dados foi realizada a partir de uma empresa fictícia de porte de microempresa (ME), que tem como atividades principal e, ou, secundárias relacionadas a prestação de serviços, e se encontra instalada em território nacional, atuando exclusivamente no mercado interno. Foi observado para coleta de dados um espaço de 3 (três) meses sendo eles: janeiro, fevereiro e março, correspondendo a análise das Demonstrações de Resultado de Exercícios (DRE) do referido intervalo de tempo.

As DRE utilizadas neste artigo foram construídas a partir de empresas reais, o cuidado se dá pela intenção de atribuir um destaque maior e mais próximo da realidade, além de considerar o foco nas receitas e despesas vinculadas a atividade de serviços. As informações da DRE estão listadas no Quadro 2.

Quadro 2 – DRE: janeiro, fevereiro e março.

DRE - Demonstração do Resultado de Exercício (1º Trimestre)			
Contas:	Janeiro:	Fevereiro:	Março:
Receitas de Prestação de Serviço:	R\$ 89.000,00	R\$ 93.000,00	R\$ 90.500,00
(-) Descontos:	R\$ 2.000,00	R\$ 2.300,00	R\$ 3.100,00
(=) Receita Líquida:	R\$ 87.000,00	R\$ 90.700,00	R\$ 87.400,00
(-) Custos de Prestação de Serviços:	R\$ 4.750,00	R\$ 5.750,00	R\$ 5.325,00
(=) Lucro Bruto:	R\$ 82.250,00	R\$ 84.950,00	R\$ 82.075,00
(-) Despesas c/ Pessoal:	R\$ 18.560,00	R\$ 24.940,00	R\$ 24.070,00
(-) Despesas Administrativas:	R\$ 4.450,00	R\$ 2.800,00	R\$ 3.850,00
(-) Despesas Financeiras	R\$ 695,00	R\$ 690,00	R\$ 680,00
(=) Resultado Operacional:	R\$ 58.545,00	R\$ 56.520,00	R\$ 53.475,00

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Essas demonstrações dão base e auxiliam na fundamentação das respostas de proposições teóricas apresentadas. Para isso são necessárias algumas alterações nos modelos de DRE, tendo que as despesas com pessoal serem elevadas ao percentual mínimo de 29%, e assim possibilita a análise de questões como o impacto do “Fator R” e o seu reflexo na carga tributária, sendo assim, segue os exemplos:

Quadro 3 – DRE: janeiro, fevereiro e março – DCP29%

DRE - Demonstração do Resultado de Exercício (1º Trimestre)			
Contas:	Janeiro:	Fevereiro:	Março:
Receitas de Prestação de Serviço:	R\$ 89.000,00	R\$ 93.000,00	R\$ 90.500,00
(-) Descontos:	R\$ 2.000,00	R\$ 2.300,00	R\$ 3.100,00
(=) Receita Líquida:	R\$ 87.000,00	R\$ 90.700,00	R\$ 87.400,00
(-) Custos de Prestação de Serviços:	R\$ 4.750,00	R\$ 5.750,00	R\$ 5.325,00
(=) Lucro Bruto:	R\$ 82.250,00	R\$ 84.950,00	R\$ 82.075,00
(-) Despesas c/ Pessoal:	R\$ 26.100,00	R\$ 27.144,00	R\$ 27.840,00
(-) Despesas Administrativas:	R\$ 4.450,00	R\$ 2.800,00	R\$ 3.850,00
(-) Despesas Financeiras	R\$ 695,00	R\$ 690,00	R\$ 680,00
(=) Resultado Operacional:	R\$ 51.005,00	R\$ 54.316,00	R\$ 49.705,00

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

O detalhamento dos itens como: custos com prestação de serviço, despesas com pessoal, despesas administrativas e despesas financeiras, estão detalhadas nos anexos deste artigo. Os resultados foram tabulados em planilhas de Excel do sistema Microsoft Office Professional Plus

2013, gerando os saldos tributários, em posse dos mesmos será analisado para se estabelecer qual a melhor opção de regime.

3.3 Procedimentos de análise de dados

A análise dos dados coletados é por meio da comparação entre os regimes tributários supracitados, são realizados confrontos para poder se calcular o custo dos tributos nas empresas do setor terciário da economia, e com isso chamar a atenção para essa importância ferramenta e como seu uso é impactante na gestão de tributos, além de auxiliar na administração dos recursos e da previsibilidade nos desembolsos dessa categoria de despesa.

Será realizado as seguintes conferências para responder as proposições propostas neste artigo: P1: LR x LP x SN anexo III x SN anexo V; P3 e P4: SN anexo III x SN anexo V. Apresentando os percentuais da carga tributária em cada um dos tributos e o percentual de cada imposto e contribuição nos referidos regimes.

Os impostos analisados, são: Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social do Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Contribuição para o Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep), Contribuição Patronal Previdenciária (CPP) para o caso do Simples Nacional e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS/ISSQN). Segue abaixo a relação dos tributos e as alíquotas respectivas:

Quadro 4 – Impostos e Alíquotas: LR/ LP

PAINEL A		
Lucro Real		
Imposto:	Alíquota:	
IRPJ:	15,00%	
IRPJ Adicional: ¹	10,00%	
CSLL:	9,00%	
PIS:	1,65%	
COFINS:	7,60%	
ISS/ISSQN:	3,00%	
PAINEL B		
Lucro Presumido		
Imposto:	Presunção:	Alíquota:
IRPJ:	32%	15,00%
IRPJ Adicional: ¹		10,00%
CSLL:		9,00%
PIS:		0,65%
COFINS:		3,00%
ISS/ISSQN:		3,00%

¹. Para empresas que apuram lucro bruto acima de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) / por mês.

Fonte: Dados da pesquisa (2019).

Para se manter a igualdade e neutralidade na comparação dos regimes, não está sendo calculado os créditos de PIS/Pasep e a COFINS no LR, pois empresas ligadas ao 3º setor da economia não tem o hábito de adquirir insumos para a prestação de serviços, nos casos do SN, está sendo considerado que a Receita Bruta dos 12 meses anteriores num valor de R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais), o que ocasiona a utilização da Faixa 3 dos anexos III e V, além de respeitar a fórmula definida pelo art. 18, § 1ºA, da Lei Complementar nº 155 (2016), conforme Quadro abaixo para se calcular a alíquota efetiva do SN e realizar os cálculos no anexo III e V:

Quadro 5 – Fórmula da Alíquota Efetiva SN

$\frac{AE = RBT12 \times Alíq - PD}{RBT12}$	
Em que:	
AE:	Alíquota Efetiva.
RBT12:	Receita Bruta Tributada dos últimos 12 meses.
Alíq:	Alíquota Nominal.
PD:	Parte Dedutiva.

Fonte: Lei Complementar nº 155 (2016), Art. 18, §1ºA.

Quadro 06 – Faixa 3ª e a repartição de tributos: Anexo III/ Anexo V

PAINEL A			
Simplex Nacional: Anexo III			
Faixa:	RBT12:	Alíquota:	PD:
3ª	De 360.000,00 a 720.000,00	13,50%	R\$17.640,00
Percentual de Repartição dos Tributos:			
Imposto:		Alíquota:	
IRPJ:		4,00%	
CSLL:		3,50%	
PIS/ Pasep:		13,64%	
COFINS:		2,96%	
CPP:		43,40%	
ISS/ISSQN:		32,50%	
PAINEL B			
Simplex Nacional: Anexo V			
Faixa:	RBT12:	Alíquota:	PD:
3ª	De 360.000,00 a 720.000,00	19,50%	R\$9.900,00
Percentual de Repartição dos Tributos:			
Imposto:		Alíquota:	
IRPJ:		24,00%	
CSLL:		15,00%	
PIS/ Pasep:		14,92%	
COFINS:		3,23%	
CPP:		23,85%	
ISS/ISSQN:		19,00%	

Fonte: Lei Complementar nº 155 (2016), Anexo III e Anexo V.

4 Resultados

Após realizar a análise sobre os dados coletados, é possível perceber que o uso da ferramenta de planejamento fornece apoio, auxílio para a gestão, seja orçamentaria, tributária ou administrativa, o fato planejar permite aos gestores uma informação mais concisa e próxima da realidade, as apurações a seguir são resultado dos modelos após os cálculos dos impostos devidos em cada regime tributário evidenciando o seu custo dentro de uma empresa, que por meio da tabulação em decorrência das avaliações, foi estruturado e apresentada como Quadro, conforme abaixo, o valor total de tributos do trimestre.

Quadro 07 – Resultado LR x LP x SN III x SN V

Imposto:	LR:	LP:	SN III:	SN V:
	Valor:			
IRPJ:	R\$ 25.281,00	R\$ 13.080,00	R\$ 937,40	R\$ 10.954,50
IRPJ Adicional: ¹	R\$ 10.854,00	R\$ 2.720,00	R\$ -	R\$ -
CSLL:	R\$ 15.168,60	R\$ 7.848,00	R\$ 820,23	R\$ 6.846,56
PIS/ Pasep:	R\$ 4.496,25	R\$ 1.771,25	R\$ 3.196,53	R\$ 6.810,05
COFINS:	R\$ 20.710,00	R\$ 8.175,00	R\$ 693,68	R\$ 1.474,29

ISS/ISSQN:	R\$ 8.175,00	R\$ 8.175,00	R\$ 7.616,38	R\$ 8.672,31
CPP:	R\$ -	R\$ -	R\$ 10.170,79	R\$ 10.886,03
TOTAL:	R\$ 84.684,85	R\$ 41.769,25	R\$ 23.435,00	R\$ 45.643,75

Fonte: elaborado pelo autor (2019).

Com os resultados foi possível responder as proposições propostas por este artigo P1: ficou comprovado os vários impactos da carga tributária em cada um dos regimes tributários, podendo a empresa optar pelo regime que irá lhe causar a menor influência no seu resultado de exercício, ficando a opção pelo Simples Nacional a mais vantajosa inicialmente.

P2: o planejamento tributário não se restringe a previsibilidade de se estipular o gasto com impostos no período, mas a saber qual é a melhor possibilidade de se ter menor desembolso com despesas tributárias, e com isso gerir melhor os recursos financeiros e resultando um maior lucro para as empresas.

P3: conforme observado na Quadro 7, nas colunas: SN III e SN V, as despesas com folha relevância no momento de selecionar o anexo a ser preenchido na PGDAS (Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples), consequentemente evidenciou o impacto do “Fator R” na apuração tributária o que trata na P4, sendo que o anexo V possui uma carga tributária aproximadamente o dobro do anexo III, o que revela um incentivo indireto do governo na contratação de mão de obra no setor, e um estímulo aos empresários a manter uma média acima de 29%, em relação a receita bruta mensal com despesas de pessoal.

O Quadro a seguir representa de forma simplificada as proposições propostas com os resultados apurados pela pesquisa.

Quadro 8 – Proposições e resultados

	Descrição:	Resultado:
P1:	Há um impacto expressivo no percentual do recolhimento de tributos nos diferentes tipos de regimes tributários vigentes	Aceita
P2:	A realização de planejamento tributário possibilita que empresas estipulem gastos para o pagamento de tributos diretos ou indiretos	Aceita
P3:	Após a LC 155/16, para as empresas prestadoras de serviço, há um impacto na folha de pagamento, em relação ao Simples Nacional nos anexos III e V, perante o “Fator R”	Aceita
P4:	Há um incentivo indireto, por parte do governo, para que as empresas prestadoras de serviços mantenham uma despesa de folha com percentual em 29% ou acima, para reduzir a carga tributária dentro do Simples Nacional.	Aceita

Fonte: elaborado pelo autor (2019).

Também é possível observar que o Lucro Presumido pode ser uma alternativa ao Simples Nacional, uma vez que as empresas não possuem um quadro de funcionários ou que as despesas com pessoal fiquem a abaixo da percentagem estipulada para estar dentro do anexo III, possuem uma alternativa que possibilita uma redução média de 9,15% nos custos tributário do período.

5 Conclusão

O estudo realizado teve como objetivo usar o planejamento tributário para fundamentar e dar suporte as empresas que atuam como prestadoras de serviço em território nacional, sob a escolha do regime tributário dentre as opções presentes e mais utilizadas atualmente, sendo considerado importante para a análise o uso da legislação vigente, após as alteração da legislação do Lucro Real e Presumido por meio do Decreto nº 9.580/2018 e a atualização no Simples Nacional por meio da Lei Complementar nº 155/2016.

As proposições levantadas são questionamentos comuns no meio empresarial que tem interesse em saber meio de reduzir seus gastos com o pagamento de tributos sendo assim minimizar esse custo em suas empresas, essa pesquisa busca oferecer uma base de informações

para demonstrar o quanto o conhecimento sobre impostos pode contribuir com a classe empreendedora, contudo fica claro que os resultados expostos neste artigo são gerais, sendo necessários estudos específicos para cada instituição e as atividades exercidas pelas mesmas, o que pode ocasionalmente alterar os resultados apresentados nesse artigo.

Esse levantamento é uma contribuição temporal sobre o tema, uma vez que o mundo evolui e desenvolve novos modelos de fiscalizar e meios de tributar, é necessário investir em estudos que visam acompanhar essa evolução, pois a legislação é sempre atualizada e traz novidades, exigindo de empresários, contadores, administradores e gestores estarem buscando informações novas e acompanhar as mudanças.

As limitações encontradas na realização desse artigo ficam por uma apuração do resultado de um trimestre, que para um estudo mais detalhado e promover uma comparação de um período maior como anual ou série de anos pode evidenciar questões não abordadas neste trabalho como a alteração de resultado da folha em algum período do ano o que acarreta na mudança da forma do cálculo dos tributos.

Para pesquisas futuras ficam os métodos de avaliação e mensuração da carga tributária utilizado neste trabalho é recomendado se possível a atualização dos mesmos sempre que ocorrer modificações, visando estudos com qualidade e reflexo da realidade temporal, se atentando com os avanços de leis e regulamentos que dão diretrizes para o cálculo dos impostos e aos profissionais da área a atenção em se manterem à frente do tema, pois é uma grande oportunidade de se fazer negócios por meio de assessorias e consultorias.

Referências:

BOTELHO, L. H. F.; ABRANTES, L. A. **Reflexões sobre as incidências tributárias no Brasil e suas relações com o desenvolvimento socioeconômico nacional.** Revista Ciências Sociais Unisinos, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2018.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm >. Acesso em: 25 abr. 2019.

BRASIL. **Altera e acrescenta dispositivos no Código Tributário Nacional.** Lei complementar nº 118 de 9 de fevereiro de 2005. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp118.htm >. Acesso em: 25 abr. 2019.

BRASIL. **Código Tributário Nacional.** (Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966). Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm >. Acesso em: 25 abr. 2019.

BRASIL. **Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte.** Lei complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm >. Acesso em: 25 abr. 2019.

BRASIL. **Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.** Decreto nº 9.580 de 22 de novembro de 2018. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm#art4 >. Acesso em: 25 abr. 2019.

BRASIL. **Reorganiza e simplifica a metodologia de apuração do imposto devido por optantes pelo Simples Nacional**. Lei complementar nº 155 de 27 de outubro de 2016. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp155.htm >. Acesso em: 25 abr. 2019.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

CHAVES, F. C. **Planejamento Tributário na Prática: gestão tributaria aplicada**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

CREPALDI, S. **Planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa qualitativo, quantitativo e misto**. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2007.

FABRETTI, L. C. **Código Tributário Nacional Comentado**. São Paulo: Atlas, 2005.

FABRETTI, L. C. **Contabilidade tributária**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FERREIRA, A. B. H. **Novo Aurélio Século XXI: o dicionário da língua brasileira**. 3. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira. 1999.

GLAUTIER, M. W. E.; UNDERDOWN, B. **Accounting theory and practice**. 4. ed. Londres: Pitman, 1991.

GOMES, M. B. **Contabilidade e planejamento tributário**. Revista de Contabilidade UniABC, Universidade do Grande ABC. Santo André, 2001.

LEAL, M. **Conceito de planejamento tributário: elisão, evasão e elisão fiscal**. (2014). Disponível em: < <https://marcelloleal.jusbrasil.com.br/artigos/113726054/conceito-de-planejamento-tributario-elisao-evasao-e-elusao-fiscal> >. Acesso em: 25 abr. 2019.

LIMA, E. M.; REZENDE, A. J. **Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer**. Revista Internacional de Desenvolvimento Local Interações, Universidade Católica Dom Bosco. Campo Grande, 2017.

MAGGI, L. **Planejamento Contábil e Tributário**. 1. ed. Belo Horizonte.

MARTINS, G. A; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.

ORAIR, R.; BOBETTI, S. **REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: Princípios norteadores e propostas em debate**. Revista Novos Estudos CEBRAP, São Paulo, 2018. Vol. 37, nº 2.

SOUSA, V. A. **Planejamento Tributário (Elisão Fiscal)**. (2014). Disponível em: < <https://valdivinodesousa.jusbrasil.com.br/artigos/121944135/planejamento-tributario-elisao-fiscal> >. Acesso em: 25 abr. 2019.

ZANLUCA, J. C. **O contabilista e o planejamento tributário**. 2014. Disponível em: <
<http://www.portaltributario.com.br/%20artigos/planejamento.htm>>. Acesso em: 25 abr. 2019.