

Super Simples – Nova forma de cálculo da carga tributária em 2018: comparação dos reflexos para microempresas e empresas de pequeno portes

Resumo

O presente trabalho tem por objetivo analisar a evolução da Lei Complementar 123 de 14 de dezembro de 2006 e que instituiu o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Também tem por objetivo comparar os reflexos da Lei propriamente dita e das alterações ocorridas principalmente a implementada recentemente pela Lei Complementar 155/2016 e que reformulou a forma de cálculo de forma bastante significativa e com vigência a partir de 1º de janeiro de 2018. Na Lei Complementar que criou o SIMPLES NACIONAL (LC 123/2006) foram introduzidos diversos tratamentos diferenciados às empresas na condição de Microempresas e Empresas de Pequeno Porte com vantagens tributárias e simplificações nas obrigações acessórias junto aos entes municipais, estaduais e federais; bem como, e de significativa relevância, a unificação dos recolhimentos aos optantes ao SIMPLES NACIONAL através de um único documento e com segregação de receita a entes nas esferas municipais, estaduais e federais. Estabeleceu-se Anexos, separando as empresas por atividades (Comércio, Indústria e Serviços) e dentro destes anexos as mesmas foram escalonadas por faixa de faturamento com base no faturamento acumulado dos doze meses anteriores ao da competência que se esta apurando e a cada faixa foram estabelecidas alíquotas conforme tabelas em anexo. Além de descrever a evolução do SIMPLES NACIONAL e as formas de cálculos das principais formas de tributação no Brasil, nosso objetivo foi o de comparar os reflexos entre as formas de tributação descritas em estudos de casos, comparando-os entre si e concluindo que a opção a forma de tributação pelo SIMPLES NACIONAL, apesar de trazer simplificações nas obrigações acessórias em todas as esferas governamentais, deve ser cuidadosamente estudada para que não tenha impacto financeiro negativo.

Palavras- chave: Microempresas, Alterações, Unificação, Redução.

1. INTRODUÇÃO

A força motriz que movimenta uma nação é proveniente da sua capacidade de angariar fundos, por meio dos impostos que são cobrados por bens e serviços, mas principalmente, pela forma que ele é utilizado pelo Estado.

As empresas e, até mesmo as pessoas físicas, tem parcela para a ascensão da sociedade pelo recolhimento dos impostos, devendo o governo apenas administrar o fluxo de arrecadações, destinando a cada área importante para a população os recursos arrecadados.

O Sistema simplificado de arrecadação criado pelo Simples Nacional, também chamado de Simples Nacional ou Super Simples, nada mais é que um regime tributário que permite às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte que a cobrança seja compartilhada, pois a arrecadação é única. Também institui princípios gerais relativos ao tratamento individualizado e beneficiado no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, mensalmente todos os impostos e tributos incidentes sobre a rentabilidade bruta, além da simplificação das obrigações acessórias nas esferas governamentais envolvidas no compartilhamento. Com isto existe possibilidade para que os empresários consigam ter uma visão melhor da gestão financeira de seus empreendimentos, tendo riscos menores de imprevistos e insolvência devido a uma má gestão. A Gestão Financeira eficiente é fundamental para controlar de forma eficaz a entrada e saída de recursos, possibilitando a concessão de créditos a clientes dentro da realidade da empresa, o planejamento e análise de investimentos e da parte tributária, a obtenção de recursos de terceiros para financiamento das operações e atividades do empreendimento.

Tendo em vista a importância, para as empresas, a tributação; ou melhor dizendo, o regime adotado terá maior ou menor impacto com a lucratividade da organização, sendo necessário compreender as vantagens e desvantagens envolvidas nesse processo.

Para esta compreensão é imprescindível que a empresa tenha um planejamento

tributário que demonstre, com clareza, a melhor forma de tributação a adotar.

Dentre as opções as utilizadas com maior frequência e de maior vantagem são: – Lucro Real; – Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e Simples Nacional.

Pode-se afirmar que o Lucro Real é mais justo, pois baseia-se nos resultados efetivamente ocorridos (balanço contábil), com ajustes determinados pela legislação (adições e exclusões à base de cálculo).

Já no Lucro Presumido (ou no Arbitrado) e no Simples Nacional, este cálculo leva em consideração a receita bruta (faturamento) e não o resultado em si. Isto pode provocar óbvias distorções tributárias, já que nem sempre a empresa terá lucro (resultado positivo), ou o terá em medida insuficiente para justificar o recolhimento do IRPJ e CSLL devidos.

Entretanto, o Lucro Real é mais burocrático e leva ao sistema de não cumulatividade do PIS e COFINS (com alíquotas maiores e crédito das contribuições). Entretanto, além de incidir sobre uma base mais próxima da efetiva geração de lucro (ou mesmo prejuízo) do negócio, há vantagens pelas possibilidades maiores de utilização de Planejamento Tributário.

Por comodidade, várias empresas optam pelo Lucro Presumido. Entretanto, cabe uma análise, pelo menos anual, verificando nos balancetes contábeis (devidamente ajustados e conciliados) a tributação total por este regime (incluindo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) x tributação simulada pelo Lucro Real (com a utilização de técnicas de Planejamento Tributário).

Se a diferença for significativa, sugere-se alterar a forma de tributação. Mesmo as empresas que optam pelo Simples Nacional podem fazer este comparativo, no mínimo anualmente, visando certificar-se do melhor regime tributário.

Decorridos doze anos da aprovação do Estatuto das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, tornou-se fundamental que ocorressem mudanças e que significassem avanços nas conquistas realizadas com a aprovação do Estatuto pela Lei complementar 123/2006. Estes avanços nas conquistas tornaram-se necessário abrindo o leque de atividades beneficiadas pela possibilidade de opção ao SIMPLES NACIONAL e, além disto, aumento o valor das faixas mínimas para Microempresas e máximas para Empresas de Pequeno Porte. Com isto um número muito maior de empresas tiveram a possibilidade de realizar a opção e se beneficiar das simplificações e, principalmente, da possibilidade de recolher uma carga menor de impostos.

O foco de deste estudo foi voltado para o Estatuto das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, sua evolução, os efeitos das novas fórmulas de cálculos, principalmente as introduzidas pela Lei Complementar 155/2016 e com vigência a partir de 1º de janeiro de 2018, a complexidade criada para apuração dos impostos em decorrência da alteração vigente a partir de 2018, a comparação com a outra forma de tributação (Presumido) utilizada pela grande maioria de empresas que decidem não optar pelo SIMPLES NACIONAL e quais os reflexos, tendo em vista a metodologia de cálculo vigente até 2017 e a nova metodologia de cálculo vigente a partir de 1º de janeiro de 2018 para optantes pelo SIMPLES NACIONAL?

Verificar os benefícios ou prejuízos da nova forma de cálculo tributário para as microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo SIMPLES NACIONAL e introduzidas pela Lei Complementar 155/2016 e com vigência a partir de 1º de janeiro de 2018.

O presente trabalho torna-se relevante, tendo em vista a nova metodologia de cálculo para apuração dos impostos para optantes pelo SIMPLES NACIONAL introduzidos pela aprovação da Lei Complementar Nº 155 de 27 de outubro de 2016, com vigência a partir de 1º de janeiro de 2018 e da relevância de esclarecimentos, principalmente aos microempresários de conhecimento básico sobre o impacto destas alterações nas suas atividades e da redução ou aumento da carga tributária. Os profissionais de contabilidade devem de forma clara e o mais objetiva possível demonstrar aos seus clientes os impactos e reflexos em suas atividades das

alterações aprovadas.

Com o objetivo de organizar o trabalho e assim ter um melhor entendimento do estudo, esta pesquisa é composta de três seções: Na primeira seção apresentam-se o problema, a justificativa, os objetivos gerais e específicos, a metodologia aplicada e a organização do trabalho. Na segunda seção aborda-se a fundamentação teórica apresentando alguns aspectos legais e técnicos. Na terceira seção apresenta-se o enquadramento metodológico da pesquisa. Na quarta seção foram realizados os cálculos para verificar a existência de benefícios para o uso do regime tributário do SIMPLES NACIONAL para as empresas mencionadas. Na quinta seção apresenta-se as conclusões da pesquisa e por fim lista-se as referências.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

São apresentados nesse capítulo os temas que fundamentam o presente trabalho, tais como: Tributação, Tributos e a situação atual do Brasil, Regime Tributário, Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições, Planejamento Tributário e Estatuto da microempresa e empresa de pequeno porte, a Lei Complementar 155 e a Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006.

2.1 TRIBUTAÇÃO E A SITUAÇÃO NO BRASIL

O Brasil conta, atualmente, com um complexo sistema tributário. Editou desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, conforme estudo realizado pelo Instituto Brasileiro do Planejamento Tributário – IBPT, 26.104 normas tributárias federais, 69.488 estaduais e 134.024 municipais, totalizando 229.116, uma média de 51 normas editadas por dia útil ou 2,13 por hora. O mesmo estudo indica um gasto das empresas em torno de R\$ 30 bilhões por ano para manter pessoal, sistemas e equipamentos no acompanhamento das modificações da legislação. Além disso, são 61 tributos cobrados no Brasil, entre impostos, taxas e contribuições e algo em torno de 93 obrigações acessórias que as empresas devem cumprir para estar em dia com o fisco (AMARAL et al., 2006 apud LUCA et al., 2007).

São elaborados diversos estudos sobre a carga tributária no Brasil, permitindo verificar que, quando existe um forte crescimento das despesas, as contas públicas mostraram desequilíbrio nos últimos anos, principalmente nos governos estaduais, sendo necessário, em alguns casos, rever o que causou essa desordem nas contas, bem como analisar como foi feito o repasse da União para cada governo estadual. Alguns estudiosos e economistas acreditam que um sistema tributário ideal e atenda as necessidades do Estado em gerir suas contas.

Deve-se deixar claro que “o tributo deve ser proveniente de um fato lícito; ou seja, tributo tem que ser oriundo de uma imposição legal realizada pelo Estado, não podendo utilizar do seu poder para realizar a tributação a esmo e sim através de lei devidamente aprovadas pelo legislativo” (ALMEIDA et al., 2015).

Existem estudiosos que afirmam sobre como funciona a orientação ideológica do governo: normalmente, a inflação tem maior probabilidade de ser elevada em governos esquerdistas, porém, o nível de emprego diminui nos governos direitistas (ALESINA, 1987; HIBBS, 1977 apud CARLOS & ALVES, 2008). No âmbito fiscal, governos de orientação esquerdista tendem a gastar mais do que seus oponentes (Bosch & Suarez, 1995). Isso é evidenciado nos Estados Unidos, onde as políticas macroeconômicas e fiscais possuem prioridades discrepantes entre o Partido Democrático e o Partido Republicano (ALESINA; ROSENTHAL, 1995 apud CARLOS; ALVES, 2008).

Quando ocorre baixo desenvolvimento de uma região ou de um país, está intimamente ligado a falta de definição de prioridades do Estado, deixando a desejar em algumas áreas e investindo a mais em outras. Um reflexo dessas ações é visivelmente distinguido quando

ocorrem maiores investimentos públicos para eliminar problemas de infraestrutura que implicarão no aumento de despesas ou que podem aumentar a carga tributária ou provocar desajustes fiscais, resultando em um ambiente impróprio para a concretização de novos negócios, comprometendo a rentabilidade das empresas. Por isso, o Estado deve, de forma adequada, administrar o dinheiro arrecadado em prol das necessidades conforme a situação planejada, mantendo o equilíbrio das contas, evitando assim, a falta de investimento em outras áreas. Com isto gera-se descontentamento da população e, conseqüentemente, a aplicação de medidas para conter alternâncias no sistema econômico do país (MURTA, 2008).

Desde a criação do Plano Real, os brasileiros tiveram que aprender a controlar o orçamento apertado para atender suas necessidades básicas e em muitos casos, dos seus familiares, pois parte das ações foi o aumento da carga tributária, principalmente no mercado interno, superado a do mercado para exportações (CARRILHO *et al.*, 2006). Atualmente, com a retomada do crescimento da inflação o poder aquisitivo está sendo diluído, evidenciando a necessidade de frear a instabilidade econômica, bem como serem criadas novas vagas de trabalho, pois com maior giro de capital, ocorre novos negócios e a retomada do crescimento econômico do país. Sabe-se que o potencial de tributação de um país está relacionado com a renda *per capita*, por isso que em um trabalho sobre tributação no desenvolvimento econômico, Nicholas Kaldor (2006).

Por isso, que é recomendável, comparar a carga de tributação adotada no Brasil em relação a outros países em desenvolvimento, particularmente os de renda média alta, pois a realidade econômica e as necessidades dos países mais desenvolvidos são totalmente diferentes da realidade brasileira.

A atuação situação econômica do Brasil requer medidas extremas para cortar os gastos e aumentar os impostos. Isso é evidente com as constantes medidas adotadas pelo novo ministro da Fazenda, Joaquim Levy, que no final da primeira quinzena de setembro do presente ano, fez uma proposta para modificação a tributação que ele acredita ser injusta, assim explica que “a criação de uma nova alíquota máxima no Imposto de Renda de Pessoa Física e a tributação sobre lucros e dividendos”. Contudo, Nara Cristina Takeda Taga, coordenadora de Direito Tributário Aplicado da Fundação Getúlio Vargas (FGV), explica que o governo deve repensar sobre o que e de quem é a tributação, pois atingiu-se o limite de arrecadação no país, e chegará o momento que o contribuinte deixará de pagar as contribuições por estar totalmente além do orçamento (TAGA, 2015, p.1). Não é notória essa afirmação, visto que se sabe que muitos brasileiros e, principalmente empresas, procuram encontrar brechas e formas para evitar pagar tantos impostos, gerando prejuízo para os cofres públicos e, principalmente, fraudes contábeis.

2.2 REGIME TRIBUTÁRIO

Diante da atual crise do cenário brasileiro, as empresas se veem obrigadas a repensar e a reformular suas estratégias de trabalho, a fim de reduzir custos e otimizar seus processos, sendo assim cabe ressaltar a importância de se escolher o regime tributário que melhor se adeque a suas necessidades financeiras (RESENDE, 2017).

Devido também à alta carga tributária, as empresas têm que buscar alternativas para diminuição dos custos, e umas das alternativas, seria a opção pelo regime tributário que dê menos impacto financeiro. Como a legislação não permite mudança de sistemática no mesmo exercício, a opção por uma das modalidades será definitiva. Se a decisão for equivocada, ela terá efeito no ano todo (ALENCAR, 2009).

Alencar (2009) menciona que no Brasil são três os tipos de regimes tributários mais utilizados nas empresas, nos quais estas podem se enquadrar de acordo com as atividades desenvolvidas: • Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real.

Convém ressaltar que cada regime tributário possui uma legislação própria que define todos os procedimentos a serem seguidos pela empresa a fim de definir um enquadramento mais adequado. Portanto; não existe comparação entre os três regimes. Cada um possui suas peculiaridades (impostos, isenções, incentivos, alíquotas, recolhimentos) de acordo a receita bruta anual.

O novo regime tributário criado com a Lei Complementar nº 123 passou a permitir o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos tributos federais, cujo recolhimento simplificado já era possível no regime anterior, mas também da contribuição previdenciária patronal, do ISS e do ICMS (PÊSSOA *et al.*, 2016).

2.3 LUCRO PRESUMIDO

O Lucro Presumido é um regime de tributação que determina a base do cálculo do IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica) e da CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), que tem por base uma margem de lucro pré-fixada por lei específica para cada empresa sendo basicamente 8% para atividades do ramo comercial e 32% para a prestação de serviços, lembrando que a arrecadação do PIS e COFINS são cumulativas (RESENDE, 2017).

O Lucro Presumido é um sistema de tributação fiscal facultativo, de apuração trimestral. As pessoas jurídicas que o utilizam deverão, no final de cada trimestre (31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário), pagar o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Além disso, esse sistema é regulamentado pelos artigos 516 a 528 do Regulamento do Imposto de Renda. Entretanto, nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo e do Imposto de Renda devido será efetuada na data do evento (PINTO, 2013).

Como o próprio nome indica trata-se de se uma presunção do lucro efetivo de uma sociedade, independente dos registros contábeis. Existem percentuais específicos, mas, de momento.

No lucro presumido a forma de apuração do PIS é mensal, com base de cálculo na receita bruta mensal e alíquota de 0,65%. O COFINS a forma de apuração e a base de cálculo são iguais a do PIS e alíquota é de 3%. Já o ISS a forma de apuração é mensal e a base de cálculo é prestação de serviço, tendo como a alíquota entre 2% e 5% (ALENCAR, 2009).

Assim, podemos entender que o lucro presumido é um método para apuração da base de cálculo dos impostos incidentes sobre as receitas o lucro e independe do fato da empresa ter ou não resultado positivo em suas operações e incidente.

No momento de determinar a forma de tributação a ser aplicada, a principal análise a ser feita é se efetivamente a empresa apresenta a margem de lucro definida na legislação (8, 16 ou 32%) sobre a receita bruta, e, em vista desta situação, se é recomendável, então, recolher por este sistema.

Lucro Presumido é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do Imposto de Renda - IRPJ, e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL das pessoas jurídicas.

A sistemática é utilizada para presumir o lucro da pessoa jurídica a partir de sua receita bruta e outras receitas sujeitas à tributação. Em termos gerais, trata-se de um lucro fixado a partir de percentuais padrões aplicados sobre a Receita Operacional Bruta - ROB. Sobre o referido resultado somam-se as outras receitas eventuais auferidas, como receitas financeiras e alugueis.

A base de cálculo da CSLL corresponde a: 12% da receita bruta nas atividades comerciais, industriais, serviços hospitalares e de transporte e 32% para os demais ramos.

Poderão optar pelo regime de tributação do Lucro presumido as pessoas jurídicas não obrigadas ao regime de tributação pelo lucro real (art. 14 da Lei nº 9.718/98), cuja receita total (operacional e não operacional) encontrada no ano calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (Lei 12.814/2013).

Notar, ainda, que na aplicação do sistema de "lucro presumido", a empresa não está dispensada da escrituração comercial e está sujeita a apresentação, no mínimo, do livro caixa e da base utilizada para apuração dos impostos.

Várias pequenas e médias empresas que não optaram ou estão impossibilitadas de operarem através do SIMPLES e que estejam dentro do limite e autorizadas, por lei, a operar através do Lucro Presumido ficam em dúvida na hora de optar por qual método de tributação irão adotar para apurarem o IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica) e a CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) : Lucro Real Estimativa ou Lucro Presumido, por meio da Lei n. 9.718, de 1998.

Antes de tudo devem as empresas observar se suas atividades constam do rol das empresas que não estão autorizadas ao Lucro Presumido (artigo 14º da Lei nº 9718/1998, alterado pela Lei nº 10637/2002) e o limite de receita do ano calendário anterior. A base que servirá para calcular o IRPJ e CSLL será diferenciada nos métodos de apuração, porém os percentuais de presunção de lucro que incidirão sobre a Receita Bruta da atividade econômica serão os mesmos.

Para as empresas que continuaram a apurar pelo método do Lucro Presumido, as contribuições para o PIS e COFINS permaneceram regidas pelo princípio da cumulatividade, isto é, não podendo ser compensada a parcela correspondente aos referidos tributos custeados em operações anteriores, porém as suas alíquotas são menores, isto é, 0,65% para o PIS e 3,00% para a COFINS. Além das análises feitas sobre o "p.e." e o regime de apuração do PIS e COFINS deve ser levado em consideração o volume das despesas ligadas intrinsecamente a atividade fim da empresa, pois no método do Lucro Presumido tais despesas não podem ser abatidas da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

O Lucro Presumido costuma ser a melhor opção sempre que a presunção de lucro sobre a receita bruta for igual ou superior à margem determinada pela Receita Federal, aqueles 8%, 12% ou 32%.

2.4 SIMPLES NACIONAL

A lei nº 9.317, esta dispõe sobre o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, onde institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – (SIMPLES) (BARREIROS, 2007).

Em 1997, foi implementado o Simples Federal, sistema previsto na Lei nº 9.317/1996, revogada posteriormente pela Lei Complementar 123/2006, que tinha o objetivo de proporcionar um tratamento diferenciado, simplificado e favorecido a microempresas e empresas de pequeno porte. Porém, nos Estados e Municípios, vários sistemas simplificados foram instituídos, gerando falta de uniformidade de tratamento entre empresas de idêntica capacidade contributiva situadas em diferentes pontos do Brasil. Para solucionar esse problema, a Emenda Constitucional nº 42/2003 adicionou a alínea "d" no inciso III do art. 146º da Constituição Federal, prevendo que caberia à lei complementar nacional estabelecer normas gerais sobre definição de tratamento diferenciado e favorecido para as MP e EPP. Também foi inserido, no art. 146º da Constituição, um parágrafo autorizando que a lei complementar que legislava sobre as normas gerais acima referidas instituisse um regime

único de arrecadação dos tributos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (PEGORARO; PLASTINA, 2017).

O simples é um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido, aplicável às pessoas jurídicas consideradas como microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP), nos termos definidos na Lei Complementar 123/06, estabelecido em cumprimento ao que determina o disposto no art. 179 da Constituição Federal de 1988. Constitui-se em uma forma simplificada e unificada de recolhimento de tributos, por meio da aplicação de percentuais favorecidos e progressivos, incidentes sobre uma única base de cálculo, a receita bruta (ORTIZ, 2012).

O Simples Nacional é um regime tributário diferenciado e optativo somente para as microempresas e empresas de pequeno porte, permitindo o recolhimento de todos dos tributos em uma única guia denominada DAS (Documento de Arrecadação do Simples Nacional), sendo sua alíquota separada em faixas até a receita bruta de R\$ 3,6 milhões ao ano. Geralmente é um dos regimes tributários mais optados pelas micro e pequenas empresas juntamente com o Lucro Presumido (RESENDE, 2017).

Muito embora seja reconhecido por se tratar de um regime simplificado e favorecido, o Simples Nacional se afasta dessas adjetivações, na medida em que o sistema de apuração dos tributos devidos é extremamente complexo para algumas atividades, exigindo do contribuinte atenção no momento de sua aferição, e, por conseguinte, em alguns casos, não favorece o seu optante, não só em razão do aumento da carga tributária se comparado com os outros regimes, mas também por imputar, como exemplo, aos sócios e administradores da pessoa jurídica a responsabilidade solidária pelo simples não pagamento do montante devido pela pessoa jurídica de direito privado a título de tributos (artigo 78, §§ 3º e 4º), ou, ainda, excluir da sistemática em questão a empresa que tiver, durante o ano-calendário, o valor das despesas pagas superiores a 20% do valor dos ingressos de recursos no mesmo período, bem como se for constatado que o valor das aquisições de mercadorias para comercialização ou industrialização for superior a 80% dos ingressos de recursos no mesmo período (VELANI JUNIOR, 2007).

O Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte ou Lei Geral criado a partir da lei complementar 123/2006, além da citada redução da carga tributária, teve o objetivo de regulamentar o que ficou determinado no artigo 179 da Constituição de 1988.

O Simples Nacional surgiu da premente necessidade de se fazer com que o sistema tributário nacional concretizasse as diretrizes constitucionais do favorecimento às microempresas e às empresas de pequeno porte.

A LC 123, de 14-12-2006, em consonância com as diretrizes traçadas pelos arts. 146, III, *d*, e parágrafo único; 170, IX; e 179 da CF, visa à simplificação e à redução das obrigações dessas empresas, conferindo a elas um tratamento jurídico diferenciado, o qual guarda, ainda, perfeita consonância com os princípios da capacidade contributiva e da isonomia. Ausência de afronta ao princípio da isonomia tributária.

O regime foi criado para diferenciar, em iguais condições, os empreendedores com menor capacidade contributiva e menor poder econômico. Estes são desarrazoados que, nesse universo de contribuintes, se favoreçam aqueles em débito com os fiscos pertinentes, os quais participariam do mercado com uma vantagem competitiva em relação àqueles que cumprem pontualmente com suas obrigações.

A condicionante do inciso V do art. 17 da LC 123/2006 não se caracteriza, *a priori*, como fator de desequilíbrio concorrencial, pois se constitui em exigência imposta a todas as pequenas e microempresas (MPE), bem como a todos os microempreendedores individuais (MEI), devendo ser contextualizada, por representar, também, forma indireta de se reprovar a infração das leis fiscais e de se garantir a neutralidade, com enfoque na livre concorrência. A presente hipótese não se confunde com aquelas fixadas nas Súmulas 70, 323 e 547 do STF,

porquanto a espécie não se caracteriza como meio ilícito de coação a pagamento de tributo nem como restrição desproporcional e desarrazoada ao exercício da atividade econômica. Não se trata, na espécie, de forma de cobrança indireta de tributo, mas de requisito para fins de fruição a regime tributário diferenciado e facultativo.” (RE 627.543 rel. min. Dias Toffoli, j. 30-10-2013, P, *DJE* de 29-10-2014, Tema 363.)

De acordo com Tavares (2007), a lei geral é considerada a primeira política pública de âmbito nacional voltada para os pequenos negócios no Brasil, atuando nos âmbitos federal, estadual, distrital e municipal. O processo de criação da mesma envolveu um trabalho em conjunto do governo, parlamentares da base governista e oposição e a mobilização dos empresários, instituições representativas e de apoio ao segmento (TAVARES, 2007).

Atendendo as reivindicações dos micros e pequenos empresários, o estatuto visa estimular o desenvolvimento e a competitividade dos pequenos negócios como forma de gerar emprego, distribuição de renda, inclusão social, fortalecimento da economia e redução da informalidade. Todavia, no caso do produtor rural pessoa física e o agricultor familiar, tais benefícios se aplicam, exceto o regime tributário diferenciado. Outro ponto importante é que a lei institui diversos mecanismos de ampliação de oportunidades e fomento. Sendo assim, facilita o acesso a linhas de créditos oferecidas pelas instituições financeiras (BRASIL/Lei 123, 2006; TAVARES, 2007; observatório da lei geral da micro e pequena empresa, 2015). O estatuto desburocratiza o processo de legalização e registro das empresas.

3 METODOLOGIA

A metodologia adotada de referencial teórico, procurando obter a fundamentação sobre o assunto abordado, com teor descritivo, pois permite uma análise sobre a carga tributária do uso do regime tributário por lucro presumido frente ao supersimples. A comparação do regime tributário pelo Lucro Presumido frente ao SIMPLES NACIONAL. Também foi verificado se o Estatuto das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte realmente beneficia as empresas optantes com as novas alterações introduzidas pela Lei Complementar 155/2016 e com vigência a partir de 1º de janeiro de 2018.

Cervo *et al.* (2007) mencionam que a pesquisa bibliográfica procura explicar um problema, uma determinada situação, por meio do uso de doutrinas, de artigos publicados, podendo ser utilizado livros, monografias, dissertações e teses. Além disso, ela pode ser usada independentemente ou como parte de uma pesquisa descritiva ou experimental.

A pesquisa é de ordem quantitativa, pois determina as mudanças pertinentes à tributação feita pelas empresas entre o regime de Lucro Presumido e SIMPLES NACIONAL.

A metodologia a ser aplicada neste trabalho é de natureza descritiva, comparando as novas tabelas do SIMPLES NACIONAL vigente a partir de 1º de janeiro de 2018 com as mesmas situações pela metodologia vigente até 31 de dezembro de 2017. O objetivo deste confronto de metodologias de cálculos foi de chegar a conclusão se, na prática, realmente haverá benefício ou apenas um engodo disfarçado. Neste trabalho, utilizam-se livros técnicos, artigos, trabalhos científicos, monografias, normas e resoluções e toda legislação pertinente. Também foram levantados, no *site* da Receita Federal e no Portal do SIMPLES NACIONAL, as tabelas aplicadas até 31 de dezembro de 2017, as novas tabelas e formas de cálculos aprovadas pela Lei Complementar nº 155/2016 e com vigência a partir de 1º de janeiro de 2018, além de informações e dados estatísticos em *site* da profissão contábil conforme consta nas referências.

Os dados financeiros estatísticos foram coletados em diversos *sites* de pesquisas, extraídos amostragens de casos práticos de optantes pelo SIMPLES NACIONAL e foram simuladas situações com as formas de cálculos vigentes até 31 de dezembro de 2017 e com as

aprovadas e vigentes a partir de 1º de janeiro de 2018. Também foram extraídas situações verídicas de empresas em atividade comprando os faturamentos de 2017, impostos pagos, alíquota real gerada com os mesmos dados já nas fórmulas aplicadas e vigentes a partir de 2018 e tendo o real efeito da carga tributária em cada caso real apresentado. Nos casos em questão foram apresentados a localização da empresa, a atividade desenvolvida, porém não foi revelado o nome da empresa por questão ética e de sigilo profissional.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS CASOS

Partindo para a análise de casos práticos e realistas realizamos comparações de algumas situações de empresas como optantes pelo SIMPLES NACIONAL na condição de Microempresa e empresa de Pequeno Porte. Em cada caso estudado, ao final comparamos se a empresa em questão não fosse optante pelo SIMPLES NACIONAL e optasse pelo Lucro Presumido. O objetivo desta comparação entre a metodologia de cálculo como optante pelo SIMPLES NACIONAL vigente até 31 de dezembro de 2017, a metodologia de cálculo vigente a partir de 1º de janeiro de 2018 e a opção pelo regime tributário do Lucro Presumido, foi de evidenciar se o efeito foi positivo ou negativo (ganho ou perda financeira) e se a opção ao SIMPLES NACIONAL foi a opção correta, independente das simplificações de processos e de cumprimento de obrigações acessórias que a opção ao SIMPLES NACIONAL trás.

Quadro 1: Serviços de fotografia e filmagens sem funcionários:

MICROEMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL				
<u>Tributada pelo Anexo III -</u>				
<u>Competência</u>	<u>Faturamento em R\$</u>		<u>Imposto Simples Nacional</u>	<u>Observação</u>
	<u>Mês</u>	<u>Doze Meses Anteriores</u>		
dez/17	15.000,00	180.000,00	900,00	
jan/18	15.000,00	180.000,00	900,00	Efeito zero

Obs.: Cálculo pela LC 155/2016

Fonte: O Autores

No caso (Quadro 1) analisado percebe-se que a alteração proposta pela Lei 155/2016 não produziu efeito financeiro algum.

Quadro 2: Opção pelo Lucro Presumido:

Faturamento Mensal	15.000,00		
PIS	0,65%	97,50	
Cofins	3,00%	450,00	
IRPJ	4,80%	720,00	Provisão Mensal
CSLL	2,88%	432,00	Provisão Mensal
ISSQN	2,00%	300,00	Mínimo
	5%	750,00	Máximo
CPP		190,80	Pró-labore sobre salário Mínimo
Total	Mínimo	2.190,30	
	Máximo	2.640,30	

Fonte: O Autores

Neste caso (Quadro 1) ficou evidenciado que a opção pelo SIMPLES NACIONAL foi a melhor alternativa, porque os resultados desembolsos financeiros foram menores em relação ao Quadro 2 que é opção do lucro presumido.

Quadro 3: Serviços de Chapeação/Pintura em Veículos – sem funcionários

MICROEMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL				
Tributada pelo Anexo III				
Competência	Faturamento em R\$		Imposto Simples Nacional	Observação
	Mês	Doze Meses Anteriores		
dez/17	18.000,00	216.000,00	1.477,80	
jan/18	18.000,00	216.000,00	1.236,00	redução carga tributária

Fonte: O Autores com base Cálculo pela LC 155/2016

No caso analisado no Quadro 3 percebemos que a alteração proposta pela Lei 155/2016 produziu uma redução da carga tributária. Isto porque a nova metodologia de cálculo resultou em uma diminuição da carga tributária de R\$ 241,80, significando uma redução no percentual de 16,36 % em relação a sistemática anterior.

Quadro 4: Opção pelo Lucro Presumido:

Faturamento Mensal		18.000,00	
PIS	0,65%	117,00	
Cofins	3,00%	540,00	
IRPJ	4,80%	864,00	Provisão Mensal
CSLL	2,88%	518,40	Provisão Mensal
ISSQN	2,00%	360,00	Mínimo
	5%	900,00	Máximo
CPP		190,80	Pró-labore sobre salário Mínimo
Total	Mínimo	2.590,20	
	Máximo	3.130,20	

Fonte: O Autores

Neste caso ficou evidenciado que a opção pelo SIMPLES NACIONAL (Quadro 3) foi a melhor alternativa, porque os resultados financeiros foram menores do Quadro 4.

Quadro 5: Serviços de Colocação e manutenção de Ar Condicionado Split – sem funcionário

MICROEMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL				
Tributada pelo Anexo III				
Competência	Faturamento em R\$		Imposto Simples Nacional	Observação
	Mês	Doze Meses Anteriores		
dez/17	30.000,00	360.000,00	2.463,00	
jan/18	30.000,00	360.000,00	2.580,00	aumento carga tributária

Fonte: O Autores com base Cálculo pela LC 155/2016

No terceiro caso (

Quadro 5), conforme alterações propostas pela Lei Complementar 155/2016, haverá um aumento de carga tributária nesta faixa de faturamento. Isto porque a nova metodologia de cálculo resultou em um aumento de carga tributária de R\$ 117,00, significando um aumento no percentual de 4,75 % em relação a sistemática anterior.

Quadro 6: Caso a empresa optasse pelo Lucro Presumido a tributação seria:

Faturamento Mensal	30.000,00		
PIS	0,65%	195,00	
Cofins	3,00%	900,00	
IRPJ	4,80%	1.440,00	Provisão Mensal
CSLL	2,88%	864,00	Provisão Mensal
ISSQN	2,00%	600,00	Mínimo
	5%	1.500,00	Máximo
CPP		190,80	Pró-labore sobre salário Mínimo
Total	Mínimo	4.189,80	
	Máximo	5.089,80	

Neste caso ficou evidenciado que a opção pelo SIMPLES NACIONAL foi a melhor alternativa, porque os resultados financeiros foram menores.

4º Caso de estudo: Revenda de Produtos Alimentícios (Mini Mercado – sem funcionários) conforme demonstrado abaixo:

MICROEMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL				
<u>Tributada pelo Anexo I</u>		Comércio		
<u>Competência</u>	<u>Faturamento em R\$</u>	<u>Imposto Simples Nacional</u>	<u>Observação</u>	
	<u>Mês</u>	<u>últimos Doze Meses</u>		
dez/17	30.000,00	360.000,00	1.641,00	
jan/18	30.000,00	360.000,00	1.695,00	aumento carga tributária

Obs.: Cálculo pela LC 155/2016

Fonte: O Autores

No quarto caso, conforme alterações propostas pela Lei Complementar 155/2016, haverá um aumento de carga tributária nesta faixa de faturamento. Isto porque a nova metodologia de cálculo resultou em um aumento de carga tributária de R\$ 54,00, significando um aumento no percentual de 3,29 % em relação a sistemática anterior.

Caso a empresa optasse pelo Lucro Presumido a tributação seria:

Faturamento Mensal		30.000,00	
PIS	0,65%	195,00	
Cofins	3,00%	900,00	
IRPJ	1,20%	360,00	Provisão Mensal
CSLL	1,08%	324,00	Provisão Mensal
ISSQN	2,00%	600,00	Mínimo
	5%	1.500,00	Máximo
CPP		190,80	Pró-labore sobre salário Mínimo
Total	Mínimo	2.569,80	
	Máximo	3.469,80	

Neste caso ficou evidenciado que a opção pelo SIMPLES NACIONAL foi a melhor alternativa, porque os resultados financeiros foram menores.

5º Caso de estudo: Fundição de Lingotes de Alumínio – sem funcionários conforme demonstrado abaixo:

MICROEMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL				
<u>Tributada pelo Anexo II</u>		Indústria		
<u>Competência</u>	<u>Faturamento em R\$</u>		<u>Imposto Simples Nacional</u>	<u>Observação</u>
	<u>Mês</u>	<u>últimos Doze Meses</u>		
dez/17	60.000,00	720.000,00	4.824,00	
jan/18	60.000,00	720.000,00	4.845,00	aumento carga Tributária

Obs.: Cálculo pela LC 155/2016

Fonte: O Autores

No quinto caso, conforme alterações propostas pela Lei Complementar 155/2016, haverá um aumento de carga tributária nesta faixa de faturamento. Isto porque a nova metodologia de cálculo resultou em uma aumento de carga tributária de R\$ 21,00, significando um aumento no percentual de 4,35 % em relação a sistemática anterior.

Neste caso ficou evidenciado que a opção pelo SIMPLES NACIONAL foi a melhor alternativa, porque os resultados financeiros foram menores.

Como ficou evidenciado nos estudos de caso, onde comparamos a sistemática de cálculo vigente até 2017 e a vigente a partir de 2018 para empresas optantes pelo SIMPLES NACIONAL e comparamos com a opção de opção pelo Lucro Presumido nos mesmos parâmetros apresentados, a opção ao SIMPLES NACIONAL é mais vantajosa e as alterações propostas tiveram impacto nulo ou com redução da carga tributárias para empresas com faturamento acumulado nos últimos doze meses abaixo de R\$ 216.000,00 e provocaram aumento de carga tributária para faturamentos acumulados maiores

Caso a empresa optasse pelo Lucro Presumido a tributação seria:

Faturamento Mensal		60.000,00	
PIS	0,65%	390,00	
Cofins	3,00%	1.800,00	
IPI	4,00%	2.400,00	
IRPJ	1,20%	720,00	Provisão Mensal
CSLL	1,08%	648,00	Provisão Mensal
ISSQN	2,00%	1.200,00	Mínimo
	5%	3.000,00	Máximo
CPP		190,80	Pró-labore sobre salário Mínimo
Total	Mínimo	<u>4.948,80</u>	
	Máximo	<u>6.748,80</u>	

Outro impacto relevante a considerar nas alterações aprovadas e vigentes a partir de 1º de janeiro de 2018 é que as empresas, mesmo na condição de optantes pelo SIMPLES NACIONAL, com faturamento superior a R\$ 3.600.000,00 deverão realizar os recolhimentos de ICMS e ISSQN em guias específicas dos entes municipais e estaduais e não pelo documento unificado, além de terem que cumprir obrigações acessórias de cada esfera municipal e estadual a que estiverem subordinadas.

4 CONCLUSÃO

Com a inovação proposta com as mudanças tributárias aprovadas pela Lei Complementar 155/2016 vigente a partir de 2018, foi aumentado o limite de faturamento anual para se enquadrar no sistema, passando de R\$ 3,6 milhões para R\$ 4,8 milhões. Contudo, as Empresas de Pequeno Porte que se encaixarem nesse intervalo, terão a tributação diferenciada. Quando a empresa arrecadar, R\$ 3,6 milhões (valor bruto) o recolhimento permanece pelo DAS (Documento de Arrecadação do Simples Nacional), mas ocorrendo faturamento acima desse patamar, o ICMS e o ISS devem ser recolhidos à parte e cumprir as obrigações acessórias dos entes municipais e estaduais.

Salienta-se, também, que o cálculo das alíquotas nesse regime tributário teve alterações relevantes. As taxas são baseadas nas atividades que a empresa exerce, sendo possível verificar nos anexos, presentes nesse estudo, conforme o faturamento da empresa.

Anteriormente, existiam 6 anexos com 20 faixas de receita bruta anual e suas alíquotas fixas, mas agora existem apenas 5 anexos com seis faixas, não significando que existam só vantagens, pois, como foi observado nos estudos de caso, conforme o faturamento bruto, a faixa escolhida terá maior ou menor tributação, afetando o lucro da empresa.

Porém, apesar de existirem diferenças nos percentuais tributários, não é um valor tão expressivo para comprometer a integridade e a existência das organizações, mas é relevante destacar que a escolha do regime tributário determinará, junto com outras decisões do empreendedor, resultados e riscos ao empreendimento.

Pelos estudos e comparações ficou demonstrado que na grande maioria dos casos a opção ao SIMPLES NACIONAL frente ao Lucro Presumido é mais vantajosa e que as alterações aprovadas pela Lei Complementar 155/2016 foi benéfica para empresas com faturamento acumulado até R\$ 216.000,00 e que para as de faturamentos superiores hoje aumento da carga tributária mesmo que não de percentuais e valores significativos.

REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto Rodrigues; VARSANO, Ricardo; RAIMUNDO, Júlio César Maciel; ARAUJO, Erika Amorim; PESSOA, Elisa de Paula; SILVA, Napoleão Luiz Costa da. **Tributação no Brasil: características marcantes e diretrizes para a reforma**. 2007. Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/bf_bancos/e0000368.pdf>. Acesso em: 18 set. 2018.

ALENCAR, Renan Augusto Camponoz de. **A contabilidade e regimes tributários**. [Trabalho de conclusão de curso]. Assis/SP: Ensino Superior de Assis, 2009. Disponível em: <<https://cepein.femanet.com.br/BDigital/arqTccs/0511210437.pdf>>. Acesso em: 18 set. 2018.

ALMEIDA, Arthur Augustus Pereira de; PINTO, Diego de Camargo Silva; SILVA, Flavio José Leandro da; LINO, Murillo Estevam; GOMES, Anderson; LIMA, Igor Gabriel. **O impacto da carga tributária para a família brasileira**. 2015. Disponível em: <http://unifia.edu.br/revista_eletronica/revistas/gestao_foco/artigos/ano2015/impacto_carga_tributaria.pdf>. Acesso em: 18 set. 2018.

BARREIROS, Renata Guedes. Regime tributário das microempresas e empresas de pequeno porte. **Busca Legis**, 2007. Disponível em: <<http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/anexos/21132-21133-1-PB.pdf>>. Acesso em: 18 set. 2018.

BATISTA JR., Paulo Nogueira. **Fiscalização tributária no Brasil: uma Perspectiva Macroeconômica**. São Paulo: USP, 2006.

CARLOS, Amanda Pimenta; ALVES, Rodrigo de Barros. **A Economia Política da Carga Tributária Brasileira, 1947-2002**. 2008. Disponível em: <<http://www.anpec.org.br/encontro2008/artigos/200807211130040-.pdf>>. Acesso em: 18 set. 2018.

CARRILHO, David Leite; CASTRO, Deliana Salomão de; GRANATO, Fernando de Castro; CARVALHO, Felipe Silas de; JACINTO, Luciana Cabral; LOURES, Thiago Hallack; NERY, Thiago Gomes do Valle; FREITA, Thalita Martins; COUTO, Hudson Fernando. **A tributação atual no Brasil e a curva de Lafer: uma visão jurídico-econômica**. 2006. Disponível em: <http://intranet.viannajr.edu.br/revista/eco/doc/artigo_80001.pdf>. Acesso em: 18 set. 2018.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro A.; SILVA, Roberto da. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

LONDERO, Natiéli. **Planejamento tributário como ferramenta de estratégia competitiva para micro e pequenas empresas**. [Monografia]. Santa Maria/RS: Universidade Federal de Santa Maria, 2015. Disponível em: <<http://coral.ufsm.br/economia/wp-content/uploads/2016/03/PLANEJAMENTO-TRIBUT%C3%81RIO-COMO-FERRAMENTA-DE-ESTRAT%C3%89GIA-COMPETITIVA-PARA-MICRO-E-PEQUENAS-EMPRESAS-Nati%C3%A9li-Londero.pdf>>. Acesso em: 18 set. 2018.

LUCA, Márcia de; TEIXEIRA FILHO, Marcelo Correia; CORRÊA, Denise Maria Moreira Chagas. **A elisão tributária aplicada às micro e pequenas empresas**. 2007. Disponível em: <www.congressosp.fipecafi.org/anais/artigos72007/329.pdf>. Acesso em: 18 set. 2018.

MURTA, Antônio Carlos Diniz. **O crescimento da carga tributária como elemento redutor da evolução do produto interno bruto no Brasil**. 2008. Disponível em:

<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/bh/antonio_carlos_diniz_murta.pdf>. Acesso em: 18 set. 2018.

ORTIZ, Heriny Cristhina P. de A. **Planejamento Tributário: A importância para as micro e pequenas empresas**. [Projeto de Artigo Científico]. Goiânia: Pontifícia Universidade Católica De Goiás, 2012. Disponível em: <<http://www.crcba.org.br/submissaodetrabalhos/arquivos/b70fcabae1.pdf>>. Acesso em: 18 set. 2018.

PACHECO, Cristiane Beatriz Fernandes. **Planejamento tributário: Decisão Estratégica que pode determinar o sucesso ou não de uma empresa**. [Monografia]. Lins/SP: Unisalesiano, 2012. Disponível em: <<http://www.unisalesiano.edu.br/biblioteca/monografias/54960.pdf>>. Acesso em: 18 set. 2018.

PEGORARO, Matheus Pimentel; PLASTINA, Eduardo Gomes. **Impacto do regime tributário sobre o resultado econômico de uma empresa de pequeno porte**. 2017. Disponível em: <<https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/172526/001057058.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 18 set. 2018.

PESSÔA, Leonel Cesarino; COSTA, Giovane da; MACCARI, Emerson Antonio. As micro e pequenas empresas, o Simples Nacional e o problema dos créditos de ICMS. **Revista Direito GV**, São Paulo, V. 12, N. 2, 345-363, mai-ago 2016. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rdgv/v12n2/1808-2432-rdgv-12-2-0345.pdf>>. Acesso em: 18 set. 2018.

PINTOS-PAYERAS, José Adrian. **A carga tributária no Brasil: um modelo para análise dos impactos das políticas tributárias na arrecadação e distribuição**. 2008. Disponível em: <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XIIIpremio/sistemas/1tosiXIIIPTN/Carga_Tributaria_Brasil.pdf>. Acesso em: 18 set. 2018.

RÊGO, Elaine Pires. **Planejamento tributário em uma microempresa de filtros e ferramentas da cidade de Barreiras-BA optante pelo regime simples nacional**. 2016. Disponível em: <https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/artigo_elaine_final.pdf>. Acesso em: 18 set. 2018.

RESENDE, Holzmann Orleanz Silva. **Planejamento Tributário: Lucro presumido x simples nacional um estudo de caso na microempresa madeireira Pantanal**. **XIV SEGeT. Ética e Gestão**, 2017. Disponível em: <<https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos17/10025146.pdf>>. Acesso em: 18 set. 2018.

SALVADOR, Marco Aurélio Viana. **O impacto da carga tributária na empresa de pequeno porte**. [Monografia]. Lins/SP: Unisalesiano, 2011. Disponível em: <<http://www.unisalesiano.edu.br/biblioteca/monografias/53443.pdf>>. Acesso em: 18 set. 2018.

SOUZA, Luciane Regina Braçaroto de; PAVÃO, Ana Celi. **A necessidade do planejamento tributário visando a redução dos custos nas organizações**. 2012. Disponível em: <https://www.inesul.edu.br/revista/arquivos/arq-idvol_19_1346771456.pdf>. Acesso em: 18 set. 2018.

TAGA, Nara Cristina Takeda. "O Brasil precisa de uma revisão estrutural dos tributos". **Carta Capital**, 2015. Disponível em: <<http://www.cartacapital.com.br/economia/o-brasil-precisa-de-uma-revisao-estrutural-dos-impostos-622.html>>. Acesso em: 18 set. 2018.

VELANI JÚNIOR, Enio. **Regimes de Tributação. Qual a melhor opção?** 2007. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/porta/sites/default/files/anexos/21316-21317-1-PB.pdf>>. Acesso em: 18 set. 2018.