

## Revista Processus Multidisciplinar

Página da revista:

<https://periodicos.processus.com.br/index.php/multi/index>



### Resenha do artigo intitulado “ANÁLISE DA CARGA TRIBUTÁRIA NAS EMPRESAS DE SERVIÇOS SUJEITAS AO FATOR R DO SIMPLES NACIONAL”<sup>1</sup>

Review of the article entitled “ANALYSIS OF THE TAX BURDEN ON SERVICE COMPANIES SUBJECT TO THE NATIONAL SIMPLIFIED TAX SYSTEM R-FACTOR”

ARK: 44123/multi.v6i11.1442

Recebido: 09/12/2024 | Aceito: 20/05/2024 | Publicado on-line: 07/07/2025

Douglas Quintanilha Medrado<sup>2</sup>

<https://orcid.org/0009-0007-9331-4955>

<http://lattes.cnpq.br/6449629727403863>

UniProcessus – Centro Universitário Processus, DF, Brasil

E-mail: [douglasmedrado@gmail.com](mailto:douglasmedrado@gmail.com)



### Resumo

Esta é uma resenha do artigo intitulado “Análise da Carga Tributária nas Empresas de Serviços Sujeitas ao Fator R do Simples Nacional”. Este artigo é de autoria de: Anderson Giovane Sontag, Daciane Poliszuk da Silva, Janaina de Oliveira Dornelles. O artigo aqui resenhado foi publicado no periódico “Revista de Auditoria Governança e Contabilidade”, RAGC, v.8, n.36, p.62-78/2020.

**Palavras-chave:** Simples Nacional. Fator R. Planejamento Tributário. Carga Tributária.

### Abstract

*This is a review of the article titled "Analysis of the Tax Burden on Service Companies Subject to the R Factor of the Simples Nacional." This article is authored by Anderson Giovane Sontag, Daciane Poliszuk da Silva, and Janaina de Oliveira Dornelles. The reviewed article was published in the journal "Revista de Auditoria Governança e Contabilidade," RAGC, vol. 8, no. 36, pp. 62-78/2020.*

**Keywords:** Simples Nacional. R Factor. Tax Planning. Tax Burden.

### Resenha do Artigo

Esta é uma resenha do artigo intitulado “Análise da Carga Tributária nas Empresas de Serviços Sujeitas ao Fator R do Simples Nacional”. Este artigo é de autoria de: Anderson Giovane Sontag, Daciane Poliszuk da Silva e Janaina de Oliveira Dornelles. O artigo aqui resenhado foi publicado no periódico “Revista de Auditoria Governança e Contabilidade”, RAGC, v.8, n.36, p.62-78/2020.

<sup>1</sup> Resenha de aproveitamento da disciplina TCC (Trabalho de Conclusão de Curso), do curso *Bacharelado em Ciências Contábeis*, do Centro Universitário Processus – UniProcessus, sob a orientação dos professores Jonas Rodrigo Gonçalves e Danilo da Costa. A revisão linguística foi realizada por Roberta dos Anjos Matos Resende.

<sup>2</sup> Graduando em Ciências Contábeis pelo Centro Universitário Processus – UniProcessus.

O primeiro autor é Anderson Giovane Sontag, Mestre em Administração pelo Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Estadual do Oeste do Paraná - PPGADM / UNIOESTE (2016). Especialista em Contabilidade, Perícia e Auditoria pela UNOPAR (2014). Especialista em Direito Empresarial pela UNIOESTE (2011). Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual do Oeste do Paraná - UNIOESTE (2007). Atualmente é professor da Universidade Estadual do Oeste do Paraná (Unioeste). É sócio quotista - Escritório Contábil Rondon Ltda. Tem experiência na área de Administração, com ênfase em Contabilidade, atuando principalmente em Contabilidade Intermediária, Contabilidade de Custos, Gerencial, Tributária e Tópicos Especiais em Contabilidade. <http://lattes.cnpq.br/7837438103950512>, Orcid 0000-0003-0995-8664

A segunda autora é Daciane Poliszuk da Silva, Graduada do Curso de Ciências Contábeis da União de Ensino Superior do Paraná – UESPAR/FACITEC, de Palotina (PR).

A terceira autora deste artigo é Janaina de Oliveira, Graduada do Curso de Ciências Contábeis da União de Ensino Superior do Paraná – UESPAR/FACITEC, de Palotina (PR).

O presente artigo é dividido nos seguintes capítulos: Resumo, Palavras-chave, *Abstract*, *Keywords*, Resenha e Referências.

O Brasil se destaca por ter uma das maiores cargas tributárias do mundo. A excessiva quantidade de legislações em vigor torna a gestão tributária nas organizações ainda mais hermética. Assim, um planejamento tributário eficaz é fundamental para a redução dessa carga. Esta pesquisa visa comparar o regime do Simples Nacional, tanto na sua antiga sistemática quanto após a implementação da Lei Complementar n.º 155 (Brasil, 2016) com o lucro presumido. O estudo selecionou dez empresas sujeitas ao fator R do Simples Nacional, considerando o ano de 2017 e o primeiro semestre de 2018. Por meio de uma análise de múltiplos casos, buscou identificar qual regime tributário é mais vantajoso em cada situação. A abordagem do problema é quantitativa. Os estudos revelam os impactos da nova legislação, mostrando que, entre as dez empresas analisadas, oito se beneficiaram mais do Simples Nacional atualizado, enquanto duas obtiveram maior economia com o lucro presumido. A pesquisa oferece uma base para a escolha do regime tributário no próximo exercício e recomenda que novos planejamentos sejam feitos ao fim de cada período, garantindo a seleção do regime mais apropriado.

O tema deste artigo é a “Análise da Carga Tributária nas Empresas de Serviços Sujeitas ao Fator R do Simples Nacional”. A pesquisa em análise objetivou a comparação entre os regimes do simples nacional, na sistemática antiga e após a implementação da lei complementar n.º 155 (Brasil, 2016) bem como o do lucro presumido. Como problema do artigo e por meio de múltiplos estudo de casos, procurou-se responder qual é o regime tributário mais vantajoso para cada situação.

A temática da pesquisa contou com a seguinte justificativa: A pesquisa é importante em decorrência da alta carga tributária, que representa um grande desafio para micro e pequenas empresas. A escolha do regime tributário pode impactar a permanência de empresas no mercado. Em um cenário econômico instável, o planejamento tributário se torna essencial para reduzir custos, respeitando a legislação. As mudanças da Lei Complementar n.º 155 (Brasil, 2016) reforçam a necessidade desse planejamento, permitindo uma melhor compreensão dos impactos da nova lei e das oportunidades para diminuição da carga tributária.

A metodologia utilizada para a construção da pesquisa do artigo foi a abordagem quantitativa, com cálculos e gráficos para apoiar os resultados. De igual modo foi empregada uma análise qualitativa para descrever esses resultados e a pesquisa também foi considerada exploratória, por meio do estudo de múltiplos casos.

De acordo com o artigo resumido, o Brasil está entre os países com uma das maiores cargas tributárias do mundo, seja nas esferas municipais, estaduais e federais, incluindo os impostos, encargos, contribuições e taxas, o que torna a gestão dos tributos um desafio complexo para as empresas, uma vez que, atrelado a percentagem incidente, há cerca de 60 (*et al.*essenta) tributos aos quais a pessoa jurídica pode estar submetida (Oliveira *et al.*, 2011).

Para reduzir essa carga, é necessário um planejamento tributário eficaz. O estudo comparou o regime do Simples Nacional, antes e após a implementação da Lei Complementar nº 155 (Brasil, 2016) com o Lucro Presumido. A renomada pesquisa analisou dez empresas sujeitas ao fator R do Simples Nacional, com dados de 2017 e do primeiro semestre de 2018, cujo objetivo era identificar qual regime tributário seria o mais vantajoso para cada empresa.

A análise dos resultados mostrou que, das dez empresas, oito se beneficiaram mais do Simples Nacional sob as novas regras da Lei Complementar n.º 155 (Brasil, 2016), enquanto duas encontraram maior economia no Lucro Presumido. A pesquisa destacou que a alta carga tributária em diferentes esferas (Federal, Estadual e Municipal) impacta severamente as empresas. Segundo dados do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), em 2017 o brasileiro trabalhou cerca de cinco meses para pagar tributos, o que representa a 8ª posição um *ranking* de 27 países (Amaral *et al.*, 2017).

Não obstante, no ano de 2017, o país arrecadou um total de R\$ 2,1 trilhões em tributos federais, estaduais e municipais (Impostômetro, 2018). Tais dados exigem que as empresas brasileiras busquem soluções legais, por meio da contabilidade e planejamento tributário, para reduzir seus impostos e maximizar os lucros.

O planejamento tributário é fundamental para as empresas escolherem o regime de tributação mais adequado e eficiente, contribuindo para a continuidade dos negócios e melhor gestão tributária, que deve se adequar à legislação ao mesmo tempo em que se apresente como a melhor opção econômica para a pessoa jurídica. A boa realização do planejamento dos tributos permite a diminuição das despesas tributárias e fiscais, resguardado os direitos do contribuinte e protegendo o patrimônio da entidade (Oliveira *et al.*, 2011).

Entre os regimes existentes, o Simples Nacional se destaca por sua simplicidade e alíquotas vantajosas, o que justifica o dado que aponta que desde 2010 houve um aumento significativo de empresas optando por esse regime, por suas vantagens econômicas.

A Lei Complementar n.º 155 (Brasil, 2016) trouxe várias mudanças para as empresas optantes pelo Simples Nacional, como o aumento do limite de faturamento e a redução do número de anexos. Essas alterações afetaram diretamente o valor dos tributos pagos, especialmente pelas empresas de serviços sujeitas ao fator R, que determina o regime tributário com base nos gastos com a folha de pagamento. No geral, as mudanças beneficiaram a maioria das empresas analisadas, reduzindo suas cargas tributárias.

O trabalho em estudo abordou empresas de diversos setores, como os serviços odontológicos (empresa A), ambulatorial (empresas B e C), alugueis de imóveis (empresa D), serviços de engenharia (empresa E), condicionamento físico (empresas F e G), desenvolvimento de programas de computador (empresas H e I) e representação comercial de fumo, bebidas e produtos alimentícios (empresa J). Insta salientar que apenas as empresas G e I estão atualmente classificadas no regime do lucro presumido, as demais estão sujeitas ao fator R do Simples Nacional, notadamente se enquadrando nos anexos III ou V do regime tributário, e todas estão localizadas no oeste do estado do Paraná.

Uma das maiores adversidades dos empresários brasileiros, especialmente as pequenas e microempresas, segundo os doutos autores, é a alta carga tributária a que estão submetidas. Para dimensionar a afirmação, extrai-se o dado do ano de 2017 que aponta que apenas o estado do Paraná arrecadou cerca de R\$ 120 bilhões em tributos municipais, estaduais e federais, o que equivale a 5,59% da arrecadação total brasileira (Impostômetro, 2018).

Considerando a instabilidade da economia do Brasil, a opção pelo regime tributário pode ser decisiva para a continuidade das operações da empresa, devendo o empresário alinhar seu planejamento tributário para reduzir as despesas dos custos e tributos, sem infringir, certamente, a legislação do país (OLIVEIRA *et al.*, 2011). As inovações trazidas pela Lei Complementar n.º 155 (Brasil, 2016) intensificaram a relevância do planejamento tributário, uma vez que por meio dele há uma visão clara dos impactos da alteração legislativa e as possibilidades para as entidades adotarem em seus próximos exercícios.

Cada regime tributário tem sua própria legislação e especificidades, determinado a base de cálculo e as alíquotas para chegar ao percentual do imposto cobrado. De forma geral, os regimes tributários se dividem em: real, presumido, arbitrado e simples nacional.

O regime do lucro real é equivalente ao lucro líquido do exercício, esse obtido pelos ajustes da lei tributária no imposto de renda, podendo compensar, adicionar ou subtrair valores. Assim, Crepaldi e Crepaldi (2014, p. 325) conceituaram o lucro real como “a base de cálculo do imposto sobre a renda apurada segundo registros contábeis e fiscais efetuados sistematicamente de acordo com as leis comerciais e fiscais”.

Por sua vez, no Lucro Presumido o imposto de renda não se calcula pelo lucro líquido, mas por percentuais determinados na lei, sendo esse regime amplamente utilizado tendo em vista ser menos burocrático e mais simplificado em comparação ao real.

Não muito usual, o Lucro Arbitrado é utilizado quando a empresa não cumpriu alguma obrigação acessória do lucro presumido ou real, tem como período de apuração o trimestral, com encerramentos no último dia dos meses de março, junho, setembro e dezembro, sendo que a base de cálculo de sua apuração é pelo imposto de renda.

O derradeiro regime, e em principal apreço nesta análise, é o Simples Nacional, expresso no art. 146 da Constituição Federal – CF, que estabelece que a União pode determinar critérios diferenciados de tributação com fito de prevenir o desequilíbrio da concorrência entre as pessoas jurídicas (Brasil, 1988). Esse regime foi originado para facilitar o recolhimento dos tributos municipais, estaduais e federais aos sujeitos submetidos às suas diretrizes, com a unificação dos tributos em guia única de pagamento.

Apenas as microempresas ou empresas de pequeno porte cujo faturamento seja de até R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais), inclusive, poderão optar pelo simples nacional (Brasil, 2016), sendo o recolhimento da guia única feito mensalmente até o vigésimo dia útil do mês seguinte, e abrangendo os tributos a seguir: Imposto sobre produtos industrializados (IPI); Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS); imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ); Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS); Contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS); Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL); Contribuição patronal previdenciária (CPP) e Contribuição para o PIS/PASEP (Crepaldi e Crepaldi, 2014, p. 363).

Conforme as atividades desenvolvidas pela empresa, essa pode se enquadrar em um dos cinco anexos da lei do simples nacional, sendo que, as empresas do estudo em questão se classificam nos anexos II e IV e estão sujeitas ao fator R. Dentre as principais mudanças trazidas pela Lei Complementar n.º 155 (Brasil, 2016) sobre a Lei Complementar n.º 123 (Brasil, 2006) temos o seguinte:

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

De acordo com a resolução n.º 94 (Brasil, 2011) do Conselho Gestor do Simple Nacional (CGSN), em seu art. 25, o fator R se aplica as empresas que exercerem atividades a seguir: Locação e administração de imóveis de terceiros; Academias de dança, ioga, capoeira, artes marciais, atividades físicas, natação, desportivas e escolas de esportes; Montadoras de estandes em feiras; Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação e Elaboração de programas de computadores, inclusive jogos eletrônicos; Manutenção, planejamento, confecção e atualização de páginas eletrônicas; Laboratórios de patologia ou análises clínicas; Serviços de diagnósticos médicos por imagem, tomografia, métodos óticos e registros gráficos, assim como ressonância magnética; Serviços de próteses em geral; Enfermagem, Medicina, inclusive laboratorial; Medicina veterinária; Fisioterapia; Odontologia e prótese dentária;

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

De igual forma, estão também sujeitas ao cálculo do fator R as empresas cujas atividades no setor de serviços tenham cumulativamente: o objetivo de prestar serviços de atividade intelectual, de natureza científica, técnica, artística, cultural ou desportiva, seja a profissão regulamentada ou não, desde que não se enquadrem no §2º ou incisos III, IV, VIII da resolução (Brasil, 2016).

Nesta toada, o elemento crucial para adequação do contribuinte no anexo III ou V da Lei Complementar n.º 155 (Brasil, 2016) é a apuração do fator R, que seria pelo percentual referente à diferença entre as despesas com a folha de pagamento e o faturamento da empresa, que será tributado no anexo III quando o resultado for igual ou superior a 28%, e no anexo V quando for inferior a esse percentual (BRASIL, 2016). Consigna-se que a tributação pelo anexo III constitui maior vantagem em comparação ao anexo V, ainda que estejamos falando do fator R do Simples Nacional aplicado a ambos os casos, mas considerando que a alíquota incidente no anexo III é menor do que no V, assim, mais benéfico.

Em sua grande maioria, as empresas analisadas no artigo optaram pelo regime do Simples Nacional, exceto a G e a I, que assumiram o lucro presumido. Conclui-se como resultado da conceituada pesquisa, que em aspecto geral, a alteração legislativa da Lei Complementar n.º 123 (Brasil, 2006) foi vantajosa para as pessoas jurídicas apuradas, com exceção de duas entre dez, quais sejam as empresas C e I.

No caso da empresa C, o regime que melhor se adequaria a ela seria o lucro presumido, contudo considerando que a diferença dele para o simples nacional, na amostragem dos anos 2017 e 2018, era pequena, e que nesse há menos obrigações acessórias que naquele, o contribuinte optou por permanecer no simples nacional.

A empresa I se manteve no regime do lucro presumido, não em razão de sua vantajosidade comparado ao simples nacional, mas por um impeditivo que não possibilitou ao contribuinte optar por esse em detrimento daquele.

Uma particularidade merece destaque, a empresa D, da análise dos regimes do simples nacional pela perspectiva anterior e posterior à alteração promovida pela Lei Complementar n.º 155 (Brasil, 2016) teria como maior vantagem o simples nacional pela sistemática antiga, todavia, como não é possível aderi-lo dessa forma, ainda se apontou como mais benéfico o simples nacional alterado em comparação ao regime do lucro presumido.

O objetivo primário do estudo foi avaliar a carga tributária de empresas que estão sob o fator R do Simples Nacional, antes e depois da alteração legislativa e em comparativo ao lucro presumido. Com a implementação da Lei Complementar n.º 155 (Brasil, 2016), verificou-se que houve um impacto nos tributos pagos por essas empresas. Os resultados mostraram que a nova legislação trouxe benefícios para a maioria das empresas analisadas, reduzindo a carga tributária.

A mudança no fator R incentivou os empresários a aumentarem as remunerações dos funcionários, pois se alíquota pelo anexo III é inferior à do anexo V, e aquela se dá quando o percentual entre a folha de pagamento e o faturamento é

superior a 28% (vinte e oito por cento), aumentar a despesa com folha influencia positivamente nas alíquotas dos tributos sobre o faturamento.

Por derradeiro, o artigo resenhado, de maneira relevante, demonstrou a pertinência do planejamento tributário em qualquer pessoa jurídica, seja de pequeno, médio ou grande porte, uma vez que a inobservância da correta adequação do regime tributário, bem como a legislação pertinente a cada caso impacta diretamente na soma de tributos incidentes sobre a empresa e, por conseguinte, no lucro a se obter.

## Referências

- AMARAL, Gilberto Luiz do *et al.* **Estudo sobre os dias trabalhados para pagar tributos em 2017**. Disponível em: Acesso em: 20 de outubro de 2024.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em: Acesso em: 20 de outubro de 2024.
- BRASIL. Lei Complementar Nº. 123/2006, de 14 de dezembro de 2006. **Institui o estatuto nacional da microempresa e da empresa de pequeno porte**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 14 dez. 2006. Disponível em: Acesso em: 20 de outubro de 2024.
- BRASIL. Lei Complementar Nº. 155/2016, de 27 de outubro de 2016. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 2016. Disponível em: Acesso em: 20 de outubro de 2024
- BRASIL. Resolução CGSN Nº 94, de 28 de novembro de 2011. **Dispõe sobre o Simples Nacional e dá outras providências**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 01 dez. 2011. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=36833>. Acesso em: 20 de outubro de 2024.
- CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Contabilidade fiscal e tributária. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.**
- GONÇALVES, Jonas Rodrigo. **Como elaborar uma resenha de um artigo acadêmico ou científico**. Revista JRG de Estudos Acadêmicos. Vol. 3, n. 7, p. 95–107, 2020. DOI: 10.5281/zenodo.3969652. Disponível em: <<http://revistajrg.com/index.php/jrg/article/view/41>>. Acesso em: 1 jun. 2022.
- GONÇALVES, Jonas Rodrigo. **Como fazer um projeto de pesquisa de um artigo de revisão de literatura**. Revista JRG de Estudos Acadêmicos. Ano II, Vol. II, n. 05, ago./dez., 2019. Disponível em: <<http://revistajrg.com/index.php/jrg/article/view/121>>. Acesso em: 13 set. 2022.
- GONÇALVES, Jonas Rodrigo. **Escolha do tema de trabalho de curso na graduação em direito**. Revista Coleta Científica. Vol. 5, n. 9, p. 88–118, 2021. DOI: 10.5281/zenodo.5150811. Disponível em: <<http://portalcoleta.com.br/index.php/rcc/article/view/58>>. Acesso em: 1 jun. 2022.
- GONÇALVES, Jonas Rodrigo. **Como escrever um artigo de revisão de literatura**. Revista JRG de Estudos Acadêmicos. Ano II, Vol. II, n. 5, ago.-dez., 2019. Disponível em: <<http://www.revistajrg.com/index.php/jrg/article/view/122>>. Acesso em: 13 set. 2022.
- IMPOSTÔMETRO. Arrecadação no Brasil. Disponível em: Acesso em: 20 de outubro de 2024.

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

SIMPLES NACIONAL. **Estatísticas de arrecadação**. Disponível em: Acesso em: 20 de outubro de 2024.