

A INFLUÊNCIA DO FATOR R EM UMA EMPRESA DE SERVIÇOS DE REPRESENTAÇÃO COMERCIAL DO SIMPLES NACIONAL A PARTIR DE 2018*

THE INFLUENCE OF THE R FACTOR IN A SIMPLES NACIONAL COMMERCIAL REPRESENTATION SERVICES COMPANY FROM 2018

Diego Krauser da Silva**
Maria de Lurdes Furno da Silva***

RESUMO

Este estudo se propôs a verificar como as mudanças do Simples Nacional, a partir de 2018, e as novas regras sobre o Fator R e o enquadramento da atividade de prestação de serviços entre os Anexos III e V influenciaram na carga tributária final de uma empresa prestadora de serviços de representação comercial. Para tanto, foi feita pesquisa de caráter quantitativo, descritivo e documental, levando em consideração referencial teórico sobre a atividade de representação comercial e as legislações do Simples Nacional e do Lucro Presumido. Para análise da carga tributária pelo Simples Nacional e pelo Lucro Presumido, foram elaborados cálculos de tributação para situação até 31 de dezembro de 2017 e após 2018, para as seis faixas de faturamento vigentes em 2018, considerando os gastos com folha de pagamento inferior a 28% e superior a 28%. Os resultados apontaram que o Simples Nacional é a opção de tributação mais benéfica até o limite de faturamento de R\$ 720.000,00, sendo que, a partir dessa faixa, a melhor opção de tributação para as pessoas jurídicas de representação comercial continua sendo o lucro presumido, como já ocorria em 2017 e ocorre, a partir de 2018, para as empresas que apresentam Fator R inferior a 28%. Este estudo contribuiu para a educação continuada dos profissionais da Contabilidade, inclusive para desmistificar a ideia de que o Simples Nacional é sempre a melhor opção de tributação quando a pessoa jurídica pode optar pelo Anexo III com menor tributação, em função do Fator R superior a 28%.

Palavras-chave: Representação Comercial. Fator R. Simples Nacional. Lucro Presumido.

ABSTRACT

This study aimed to verify how the changes of the Simples Nacional, from 2018 and the new rules on the R Factor and the classification of the service provision activity between annexes III and V, influenced the final tax burden of a company providing commercial representation services. For that, a quantitative, descriptive and documentary research was carried out, taking into account the theoretical framework on the activity of commercial representation and the legislation of the Simples Nacional and the Presumed Profit. For the analysis of the tax burden by the Simples Nacional and the Presumed Profit, taxation calculations were prepared for the situation until December 31, 2017 and after 2018, for the six billing ranges, in force in 2018, considering payroll expenses less than 28% and greater than 28%. The results showed that the

* Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no segundo semestre de 2021, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

** Graduando do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). E-mail: diegocontabeisufrgs@gmail.com.

*** Maria de Lurdes Furno da Silva. Orientadora. Doutora em Economia, Mestre em Economia; Especialista em Auditoria e graduada em Ciências Contábeis. Professora Adjunta do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. E-mail: lurdes.furno@ufrgs.br.

Simples Nacional is the most beneficial taxation option up to the billing limit of R\$ 720,000,00 as already occurred in 2017 and as it happens, from 2018 onwards for companies that present an R Factor of less than 28%. This study contributed to the continuing education of accounting professionals, including to demystify the idea that the Simples Nacional is always the best option for taxation when the legal entity can opt for Annex III with lower taxation, due to the higher R Factor to 28%.

Keywords: Commercial Representation. R Factor. National Simple. Presumed Profit.

1 INTRODUÇÃO

O Simples Nacional é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP), criado para atender ao disposto no parágrafo único do art. 146 e no inciso IX do art. 170 da Constituição da República Federativa do Brasil (CF) de 1988 (BRASIL, 1988a). Previsto na Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006 (BRASIL, 2006), o Simples Nacional abrange a participação de todos os entes federados (União, estados, Distrito Federal e municípios) e é administrado por um comitê gestor composto por oito integrantes, sendo quatro da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), dois dos estados e do Distrito Federal e dois dos municípios. Como um regime único nacional de arrecadação diferenciada, simplificada e favorecida, aplicável às ME e EPP, o Simples Nacional contempla os tributos devidos pelo contribuinte à União, aos estados (e Distrito Federal) e aos municípios, cuja arrecadação é feita em apenas uma guia, sendo que a distribuição, devida a cada ente, é feita pelo comitê gestor que definirá o sistema de repasses do total arrecadado, inclusive encargos legais, para os municípios ou Distrito Federal, do valor correspondente ao Imposto sobre Serviços (ISS); para os estados ou Distrito Federal, do valor correspondente ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS); para o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), do valor correspondente à contribuição para manutenção da Seguridade Social.

No ano de 2016, a Lei Complementar (LC) n. 155, de 27 de outubro de 2016 (BRASIL, 2016), trouxe mudanças significativas quanto à apuração do Simples Nacional para vigência a partir de janeiro de 2018. Entre as mudanças, estão a redução do número de faixas de faturamento de vinte para seis, com previsão de redução de parcelas em cada faixa, cuja apuração ficou semelhante à apuração do Imposto de Renda na Fonte na Receita de Pessoa Física; a redução do número de anexos para enquadramento das atividades operacionais e o surgimento do Fator R, para as pessoas jurídicas prestadoras de serviços, que indica a representatividade da folha de pagamento e encargos sobre o faturamento da empresa. O resultado do fator determina o enquadramento entre os Anexos III e V, sendo que o Fator R superior a 28% determina o enquadramento no Anexo III, resultando em menor valor a recolher do Simples Nacional pela Pessoa Jurídica. Quando o Fator R for menor do que 28% a tributação do contribuinte ocorrerá pelo Anexo V, que prevê alíquotas mais altas, podendo determinar aumento significativo da carga tributária a ponto de a pessoa jurídica desistir da tributação pelo Simples Nacional em favor da tributação pelo Lucro Presumido.

Estudos como os de Oliveira e Pinheiro (2017), Bianchessi *et al.* (2018), Alves, Silva e Souza (2019) e Stasiak, Moraes e Schreiber (2019) foram feitos para verificar se as modificações da LC n. 155/2016 (BRASIL, 2016) vigentes a partir de 2018 foram benéficas ou não para as diversas categorias de indústria, comércio e de serviços; bem como se a manutenção do regime do Simples Nacional permanece vantajosa para as empresas, sendo que a maior carência de estudos diz respeito às diversas atividades de prestação de serviços, justamente as que devem receber mais atenção sobre seu enquadramento entre os Anexos, em especial entre III e VI. Entre as categorias de prestadores de serviços, está a de representantes comerciais, cujo número de empresas, em 2019, chega a mais de 180.000, segundo dados do Serviço Brasileiro

de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE, 2020). Desse total, cerca de 41% são optantes pelo Simples Nacional. Apesar da representatividade pela opção do Simples Nacional pelas empresas de representação comercial, não foi localizado nenhum estudo tributário específico sobre essa categoria, o que motivou o estudo aqui proposto.

Assim, considerando as mudanças do Simples Nacional a partir de 2018 e as novas regras sobre o enquadramento da atividade de prestação de serviços entre os Anexos III e V, este estudo busca responder ao seguinte questionamento: **como o Fator R do Simples Nacional influencia na carga tributária final de uma empresa prestadora de serviços de representação comercial a partir de 2018?** Para responder a esse questionamento, efetuou-se um estudo sobre as alterações da legislação tributária do Simples Nacional para a categoria dos representantes comerciais até 2017 e a partir de 2018. A fim de analisar os efeitos tributários, portanto, serão apresentados cálculos de tributação pelo Simples Nacional para situação até 31 de dezembro de 2017 e após 2018, para as seis faixas de faturamento vigentes em 2018, considerando gastos com folha de pagamento inferiores a 28% e superiores a 28%. Para os mesmos dados de faturamento, serão apresentadas as apurações de tributação pelo Lucro Presumido, de modo a verificar os impactos as melhores opções de tributação até 2017 e após as modificações do Simples Nacional a partir de 2018.

Este estudo justifica-se pelas recentes alterações da legislação tributária do Simples Nacional e seus efeitos causados na tributação de diversas categorias, em especial de prestadores de serviços, sobre os quais ainda há um número reduzido de estudos. Assim, esta investigação espera contribuir para a formação continuada dos profissionais contadores que são responsáveis pelo planejamento tributário das empresas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta sessão serão apresentados os fundamentos teóricos que fornecerão embasamento à pesquisa e que estão relacionados à classificação de Microempresa (ME) e Empresa de Pequeno Porte (EPP), à categoria de prestação de serviços de representação comercial e aos regimes de Tributação do Simples Nacional (até 2017 e após 2018) e do Lucro Presumido.

2.1 REPRESENTANTES COMERCIAIS

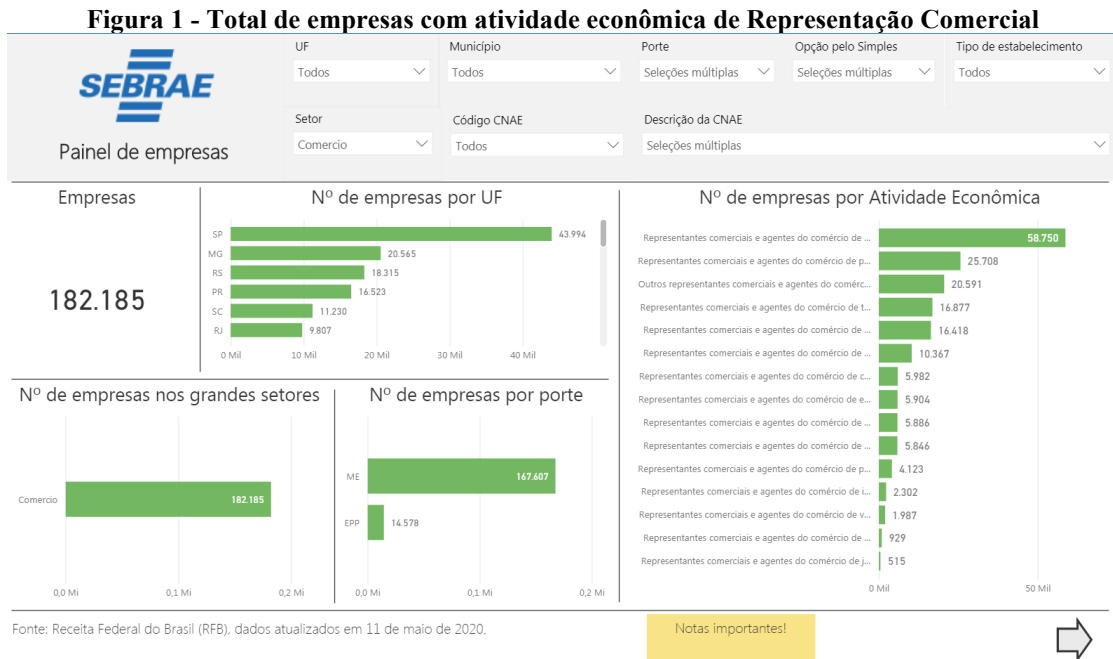
A profissão de representante comercial foi reconhecida no Brasil pela Lei n. 4.886, de 8 de dezembro de 1965 (BRASIL, 1965), que também criou os conselhos regionais e federal da categoria. O art. 1º da referida lei estabelece como representante comercial aquele que exerce a representação comercial autônoma, seja pessoa física ou jurídica, sem relação de emprego, mediando a realização de negócios mercantis e agenciamento de propostas ou pedidos, entre seus representados e clientes, praticando ou não atos relacionados com a execução dos negócios.

O Conselho de Representantes Comerciais (CONFERE) é uma autarquia federal, sendo a ela ligados os Conselhos Regionais estabelecidos pelos diversos estados brasileiros. Com sede no Estado do Rio de Janeiro, o CONFERE (2021) é a entidade máxima que regulamenta e normatiza os Conselhos Regionais nos Estados da Federação, com a atribuição institucional de fiscalizar o exercício da atividade de representação comercial. Na representação do Rio Grande do Sul, o site do Conselho Regional de Representantes Comerciais do Rio Grande do Sul (CORE RS), indica a missão, a visão e os valores que norteiam o exercício da profissão:

Missão: Registrar, normatizar, orientar e fiscalizar o exercício profissional, por meio de uma gestão apoiada nos princípios da qualidade, visando cumprir a legislação na defesa da sociedade e valorização da profissão.

Visão: Ser reconhecido pela sociedade, pelos profissionais da categoria e pelas instâncias públicas e privadas como referencial de excelência nas questões relativas ao registro, à normatização, orientação e fiscalização da Representação Comercial. Valores: gestão responsável dos recursos; ética e disciplina, atuação legal para a tomada de decisão; qualidade dos processos; excelência em serviços; respeito com todos os públicos de relacionamento. (CORE, 2021, s./p.)

A atividade de representação comercial no Brasil até maio de 2020, segundo dados do SEBRAE (2020), contava com 182.185 empresas do ramo, como demonstrado na Figura 1.

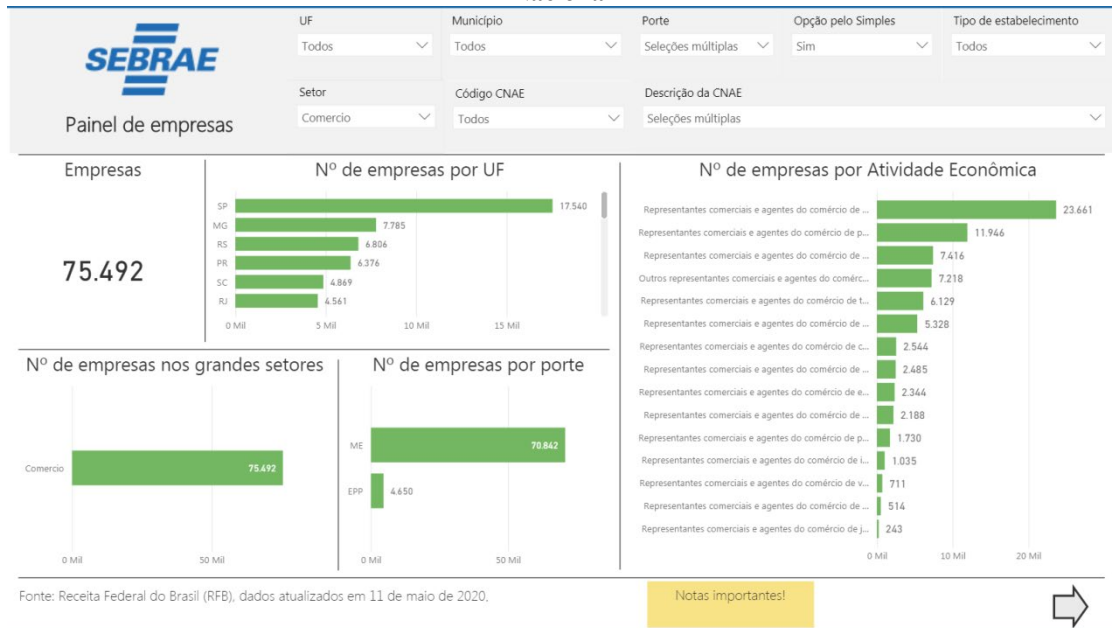


Fonte: SEBRAE (2020, s./p.).

Conforme pode ser observado, do total de 182.185 empresas, 92% (167.607) referem-se a Microempresas (ME), enquanto apenas 8% (14.578) referem-se a Empresas de Pequeno Porte (EPP). Com os enquadramentos de ME e EPP, 100% das empresas são candidatas à opção pelo Simples Nacional.

Entretanto, como pode ser observado na Figura 2, apenas 75.492 empresas de representação comercial são optantes pelo Simples Nacional, conforme pode ser observado na Figura 2.

Figura 2 - Total de empresas com atividade econômica de Representação Comercial optantes pelo Simples Nacional



Fonte: SEBRAE (2020, s./p.).

Conforme demonstrado na Figura 2, apenas 41,44% das empresas com potencial fizeram opção para tributação pelo Simples Nacional, o que pode significar escolhas por tributação mais atrativas por parte dessas empresas.

Das 75.492 optantes, 70.842 são ME e 4.650 são EPP. Ou seja, das 167.607 ME candidatas ao Simples, apenas 42,27% efetivamente optaram; enquanto das 14.578 EPP, 31,90% adotaram o regime simplificado.

Tais constatações acirram mais o questionamento feito por esse estudo sobre o impacto das mudanças do Simples Nacional a partir de 2018 pelos efeitos de enquadramento nos Anexos III ou V, com reflexos significativos na carga tributária final das empresas.

2.2 REGIMES TRIBUTÁRIOS

2.1.1 Simples Nacional

Os artigos 21 a 32 da Constituição (BRASIL, 1988a) instituem as responsabilidades tributárias de cada ente, e os artigos 145 a 162 definem as competências tributárias da União, dos estados e dos municípios. À Legislação Complementar foi prevista a competência para instituir normas gerais em matéria de legislação tributária, portanto, no art. 12 da Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006, fica instituído o “Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional” (BRASIL, 2006, s./p.), que implica o recolhimento mensal, através de documento único de arrecadação, dos tributos citados em seu art. 13:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;

II - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, [...]; 4 III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;

IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS [...];

V - Contribuição para o PIS/PASEP [...];

VI - Contribuição Patronal Previdenciária - CPP [...];

VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;

VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS. (BRASIL, 2006, s./p.)

A Lei Complementar n. 123 (BRASIL, 2006) é conhecida como o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, sendo que, em 2016 foi modificada pela Lei Complementar n. 155 (BRASIL, 2016), que trouxe mudanças significativas na apuração do Simples Nacional para vigência a partir de janeiro de 2018. Entre as mudanças, estão a redução do número de faixas de faturamento de vinte para seis com previsão de redução de parcelas em cada faixa, cuja apuração ficou semelhante à apuração do Imposto de Renda na Fonte na Receita de Pessoa Física; a redução do número de anexos para enquadramento das atividades operacionais e o surgimento do Fator R, para as pessoas jurídicas prestadoras de serviços, que indica a representatividade da folha de pagamento e encargos sobre o faturamento da empresa. O art. 18 da Lei Complementar n. 123 (BRASIL, 2006) prevê a apuração da base de cálculo e as alíquotas efetivas a serem aplicadas a partir do enquadramento nos Anexos I a V. O item VII do § 5º- I desse artigo estabelece que a atividade de representação comercial será tributada na forma do Anexo V. A Lei Complementar nº 155 (BRASIL, 2016) trouxe modificação estabelecendo o § 5º-J, permitindo enquadramento no Anexo III das atividades de prestação de serviços a que se refere o § 5º, desde que a razão entre a folha de salários e a receita bruta da pessoa jurídica for igual ou superior a 28% (vinte e oito por cento). Assim, o resultado do fator passa a determinar o enquadramento entre os Anexos III e V, sendo que o Fator R superior a 28% determina o enquadramento no Anexo III, resultando em menor valor a recolher do Simples Nacional pela Pessoa Jurídica.

2.1.1.1 Microempresa (ME) e Empresa de Pequeno Porte (EPP)

De acordo com art. 3º da Lei Complementar n. 123 (BRASIL, 2006), são consideradas microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 do Código Civil, Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (BRASIL, 2002a), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que, no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00; e no caso de empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 e igual ou superior a R\$ 4.800.000,00.

Segundo o § 4º do art. 3º da LC n. 123 (BRASIL, 2006), não poderá se beneficiar do tratamento jurídico diferenciado previsto nesta lei, incluído o regime de que trata o art. 12 desta, para nenhum efeito legal, a pessoa jurídica:

- I - de cujo capital participe outra pessoa jurídica;
- II - que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior;
- III - de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado nos termos desta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do **caput** deste artigo;
- IV - cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa não beneficiada por esta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do **caput** deste artigo;
- V - cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do **caput** deste artigo;
- VI - constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo;
- VII - que participe do capital de outra pessoa jurídica;

VIII - que exerça atividade de banco comercial, de investimentos e de desenvolvimento, de caixa econômica, de sociedade de crédito, financiamento e investimento ou de crédito imobiliário, de corretora ou de distribuidora de títulos, valores mobiliários e câmbio, de empresa de arrendamento mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de previdência complementar;

IX - resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos 5 (cinco) anos-calendário anteriores;

X - constituída sob a forma de sociedade por ações.

XI - cujos titulares ou sócios guardem, cumulativamente, com o contratante do serviço, relação de pessoalidade, subordinação e habitualidade. (BRASIL, 2006, s./p.)

2.1.2 Lucro Presumido

O Lucro Presumido é uma das formas de tributação sobre lucros, cujos tributos devidos são o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL). Ao contrário do Simples Nacional, que inclui todos os tributos da pessoa jurídica, no Lucro Presumido, os tributos indiretos – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Imposto sobre Serviço (ISS) – devem ser recolhidos separadamente. Além disso, a periodicidade do Simples Nacional é mensal, enquanto a do Lucro Presumido é trimestral.

As condições de enquadramento pelo Lucro Presumido estão previstas no Regulamento do Imposto de Renda, Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018 (BRASIL, 2018), entre os arts. 587 e 601. As bases de cálculos do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) são apuradas separadamente e são compostas pela Receita Bruta da atividade operacional, cujo lucro é presumido por um percentual de presunção, sendo ao valor apurado somadas 100% do total de outras receitas auferidas, além do ganho de capital, se houver.

No caso dos representantes comerciais, os percentuais de presunção, tanto para a receita da atividade operacional para fins de IRPJ, quanto para CSLL, são de 32%, sendo, a tal resultado, somadas outras receitas e ganho de capital, se houver.

Após apuradas as bases de cálculos do Lucro Presumido para IRPJ e para CSLL, separadamente, são efetuados os seguintes cálculos para encontrar os valores devidos a recolher. De acordo com o art. 3º da Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995 (BRASIL, 1995), para o IRPJ é calculado o percentual de 15% sobre a base de cálculo encontrada e, sobre o valor que exceder a R\$ 60.000,00 no trimestre, será acrescido o percentual de 10%. De acordo com o art. 3º da Lei n. 7.689 de 15 de dezembro de 1988 (BRASIL, 1988b), para o cálculo da CSLL, deverá ser aplicado o percentual de 9% sobre a base de cálculo apurada.

De acordo com o art. 8º da Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (BRASIL, 2002b) e com o art. 10 da Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (BRASIL, 2003b) as pessoas jurídicas que optarem pelo Lucro Presumido ficam sujeitas ao regime cumulativo para as contribuições do PIS e da COFINS. As alíquotas para essas contribuições variam de acordo com a atividade econômica da pessoa jurídica. No caso da prestação de serviços de representação comercial aplica-se 0,65% para PIS e 3% para COFINS.

O Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) está previsto no art. 156 da Constituição Federal de 1988 (BRASIL, 1988a). É um tributo de competência dos Municípios e do Distrito Federal e regulamentado pela Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003 (BRASIL, 2003a). Para desenvolvimento do presente estudo, será considerada a alíquota do Município de Porto Alegre para o serviço de representação comercial que é de 2%.

A atividade de representação comercial não está sujeita ao ICMS.

2.3 APURAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL E PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Até 31 de dezembro de 2017, a apuração do Simples Nacional se dava através da aplicação de uma alíquota determinada por faixas de Receita Bruta nos 12 meses anteriores ao mês de cálculo da empresa. No caso das empresas Prestadoras de Serviços a alíquota iniciava-se em 16,93% e chegava até 22,45% e era tributada pela Tabela do Anexo VI conforme imagem abaixo:

Tabela 1 - Anexo VI da Lei Complementar n. 123/2006

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ, PIS/PASEP, CSLL, COFINS e CPP	ISS
Até 180.000,00	16,93%	14,93%	2,00%
De 180.000,01 a 360.000,00	17,72%	14,93%	2,79%
De 360.000,01 a 540.000,00	18,43%	14,93%	3,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	18,77%	14,93%	3,84%
De 720.000,01 a 900.000,00	19,04%	15,17%	3,87%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	19,94%	15,71%	4,23%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	20,34%	16,08%	4,26%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	20,66%	16,35%	4,31%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	21,17%	16,56%	4,61%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	21,38%	16,73%	4,65%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	21,86%	16,86%	5,00%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	21,97%	16,97%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	22,06%	17,06%	5,00%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	22,14%	17,14%	5,00%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	22,21%	17,21%	5,00%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	22,21%	17,21%	5,00%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	22,32%	17,32%	5,00%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	22,37%	17,37%	5,00%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	22,41%	17,41%	5,00%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	22,45%	17,45%	5,00%

Fonte: Brasil (2006, s./p.).

A Receita Bruta dos últimos 12 meses determinava em qual faixa a empresa se encontrava e indicava a alíquota a ser aplicada para encontrar o montante dos tributos a serem recolhidos pelo documento de arrecadação do Simples Nacional.

O art. 18 da Lei Complementar n. 155 (BRASIL, 2016, s./p.) determina a nova forma de apuração a ser adotada a partir de 2018:

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas, calculadas a partir das alíquotas nominais constantes das tabelas dos Anexos I a V desta Lei Complementar, sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º.

Nessa nova forma, utiliza-se a Receita Bruta acumulada nos doze meses anteriores ao período de apuração para encontrar a faixa na qual se encontra a empresa na Tabela do Anexo V demonstrada na imagem abaixo:

Tabela 2 - Anexo V da Lei Complementar n. 123/2006 alterada pela LC 155/2016

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota Nominal	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	15,50%	-
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	18,00%	4.500,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	19,50%	9.900,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	20,50%	17.100,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	23,00%	62.100,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	30,50%	540.000,00

Fonte: Brasil (2016, s./p.).

A partir da identificação da faixa, encontra-se a alíquota efetiva como é previsto no parágrafo 1º A do art. 18 (BRASIL, 2016, s./p.):

§ 1º A. A alíquota efetiva é o resultado de: $RBT12 \times Aliq-PD$, em que:
RBT12

I - RBT12: receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao período de apuração;

II - Aliq: alíquota nominal constante dos Anexos I a V desta Lei Complementar;

III - PD: parcela a deduzir constante dos Anexos I a V desta Lei Complementar

§ 1o-B. Os percentuais efetivos de cada tributo serão calculados a partir da alíquota efetiva, multiplicada pelo percentual de repartição constante dos Anexos I a V desta Lei Complementar, observando-se que:

I - o percentual efetivo máximo destinado ao ISS será de 5% (cinco por cento), transferindo-se eventual diferença, de forma proporcional, aos tributos federais da mesma faixa de receita bruta anual;

II - eventual diferença centesimal entre o total dos percentuais e a alíquota efetiva será transferida para o tributo com maior percentual de repartição na respectiva faixa de receita bruta.

Encontrada a Alíquota Efetiva, aplica-se sobre a Receita Bruta mensal para calcular o montante dos tributos a serem recolhidos pelo documento de arrecadação do Simples Nacional. Segundo Fabretti (2015, p. 8), “o estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas, denomina-se Planejamento Tributário”. A partir desse conceito, o Planejamento Tributário é uma ferramenta importante para as empresas e que deve ser realizado previamente. Deve-se levar em consideração a realidade e as perspectivas, tais como previsão de faturamento, diminuição ou aumento de custos e despesas para determinar a melhor forma de tributação na qual a empresa pagará menos tributos de forma lícita (elisão fiscal).

Com a mudança da apuração do Simples Nacional, a partir de 2018, para empresas optantes pelo Simples Nacional se planejarem tributariamente, no caso de Prestadoras de Serviços de Representação Comercial, é imprescindível observar o Fator R, que é a divisão da folha de pagamento dos últimos 12 meses pela receita bruta acumulada do mesmo período. Quando esse custo com a folha de pagamento e pró-labore for maior que 28% da receita bruta acumulada o anexo de tributação do Simples muda do V para III e a alíquota incidente diminui de 15,5% para 6% para empresas que estão na primeira faixa de Receita que é de até 180 mil reais nos últimos 12 meses anteriores ao do mês que se está apurando. Em um contexto no qual uma empresa de Representação Comercial oscila valor de faturamento e folha de pagamento de um mês para o outro, o planejamento faz-se necessário para conhecimento da tributação final.

2.4 ESTUDOS RELACIONADOS

O principal objetivo do planejamento tributário de uma empresa é dar condições para que seja feita a escolha pela forma mais vantajosa de tributação para as pessoas jurídicas. O Simples Nacional é considerado a forma mais vantajosa de tributação para as empresas que podem optar por tal regime. Entretanto, tal situação pode não se configurar como a mais

benéfica, a depender da atividade operacional, em especial após as mudanças trazidas pela Lei Complementar n. 155 (BRASIL, 2016) em vigor a partir de 2018, o que motivou estudos como a seguir relacionados.

Oliveira e Pinheiro (2017) compararam o regime do Simples Nacional com outros Regimes Tributários e assim, demonstraram as vantagens e desvantagens de uma empresa ME ou EPP de Comércio Varejista ser do Simples Nacional. Além disso, demonstraram a importância de um Planejamento Tributário que vise a redução da carga tributária para o crescimento da empresa. Concluíram que o Simples Nacional para uma empresa de Comércio Varejista é o mais vantajoso, pois a carga tributária é menor e, portanto, garante seu crescimento e continuidade no mercado.

Bianchessi *et. al* (2018) efetuaram estudo para verificar o impacto na carga tributária das micro e pequenas empresas a partir das modificações impostas pela LC n. 155 (BRASIL, 2016) a partir de uma pesquisa aplicada, quali-quantitativa, bibliográfica e estudo de caso. Os resultados demonstram que houve a manutenção da carga tributária nas atividades de comércio, indústria e prestação de serviços dos Anexos III e IV. No entanto, as atividades que possuem despesas com folha de pagamento, em percentuais superiores a 28%, em relação ao seu faturamento, tiveram uma diminuição da carga tributária.

Alves, Silva e Souza (2019) tratam das alterações inseridas pela LC n. 155 (BRASIL, 2016), a partir de 2018 nas empresas optantes pelo Simples Nacional e analisam se a permanência das empresas nesse sistema de tributação é favorável ou não a partir de 2018. Concluíram que na atividade do comércio de confecções e na atividade industrial de produtos ópticos, ambas apresentam vantagem na mudança da forma de apuração do Simples a partir de 2018 em relação a 2017, portanto, é favorável à permanência dessas atividades no sistema do Simples Nacional.

Stasiak, Moraes e Schreiber (2019) estudaram as modificações da LC n. 155 (BRASIL, 2016) ao cálculo do Simples Nacional com a finalidade de verificar se houve aumento da carga tributária para as empresas inseridas neste regime tributário. Para tanto, desenvolveram pesquisa exploratória e descritiva, com revisão bibliográfica acerca dos assuntos pertinentes ao tema, realização de estudo de casos múltiplos e coleta de dados empíricos a partir de natureza documental para verificar se as alterações inseridas referida lei, que entrou em vigor no ano de 2018, são favoráveis ou desfavoráveis, quando comparadas com a forma de tributar estabelecida pela Lei Complementar n. 123 (BRASIL, 2006). Os autores concluíram que, para as vinte empresas analisadas, o Simples Nacional continua sendo a forma tributária mais benéfica às pessoas jurídicas.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Quanto à abordagem do Problema, a pesquisa é quantitativa porque “os resultados da pesquisa quantitativa podem ser quantificados” (FONSECA, 2002, p. 20). Nesse caso, irá abordar a alteração na Apuração do Simples Nacional a partir da Lei Complementar n. 155 (BRASIL, 2016), que traz o Fator R, utilizando-se de valores de receita com prestação de serviços e de Receita Bruta Acumulada de acordo com as diferentes faixas de tributação do Simples Nacional, além de valores de folha de pagamento com percentual relacionados ao faturamento para demonstração do cálculo e valor dos tributos também de acordo com as faixas de tributação do Simples Nacional. Quanto aos objetivos ela é descritiva, pois “a preocupação está em observar, catalogar, registrar, classificar e interpretar os fatos. O pesquisador não interfere nos eventos” (ANDRADE, 2002, p. 16). A pesquisa não interfere nos eventos, mas sim interpreta a legislação aplicada às empresas prestadoras de serviço de Representação Comercial do Simples Nacional e sua forma de cálculo.

A maneira que se conduzirá o estudo e se obterão os dados, ou seja, a tipologia quanto aos procedimentos será o Estudo de Caso, pois como define Martins “Estudo de Caso trata-se

de uma investigação empírica onde o pesquisador não tem controle sobre eventos e variáveis. Um mergulho profundo e exaustivo em um objeto delimitado – problema pesquisa” (MARTINS, 2008, p. 11). Portanto, estudará em profundidade a aplicação da nova forma de cálculo, bem como demonstrará sua complexibilidade, estimulando o desenvolvimento de novas pesquisas sobre o problema abordado.

A apuração do Simples Nacional teve maiores alterações para Prestadores de Serviços e o público-alvo serão empresas de Representação Comercial optantes pelo Simples Nacional, que possuem valores de folha de pagamento. Os dados serão compostos por valores de folha de pagamento, receita bruta mensal e outros, de acordo com as faixas de receita para cálculo do imposto do Simples Nacional que servirão para demonstração da aplicabilidade real das formas de cálculo da legislação atual, real carga tributária paga pelas empresas, bem como para comparação com a tributação pelo Lucro Presumido e a carga tributária incidente.

4 ANÁLISE DOS DADOS

Nesta seção, serão demonstrados os dados utilizados para apuração dos tributos, bem como a comparação entre os regimes de tributação do Simples Nacional e do Lucro Presumido. Nos demonstrativos abaixo constam os dados que serão utilizados para apuração do Simples Nacional. A partir desses dados, é definido o anexo a ser utilizado e influência do Fator R, é calculada a alíquota efetiva e apurado o valor do Simples Nacional aplicando a alíquota efetiva sobre a Receita Bruta do Mês de apuração. Também está demonstrada a Tributação pelo Lucro Presumido o comparativo entre Simples Nacional e Lucro Presumido indicando a melhor opção de tributação para uma empresa de Representação Comercial em quatro hipóteses: tributação até 31.12.2017 com folha de salários inferior a 28%; tributação até 31.12.2017 com folha de salários superior a 28%; tributação a partir de 01.01.2018 com folha de salários inferior a 28% e tributação a partir de 01.01.2018 com folha de salários superior a 28%.

A tributação do Simples Nacional para a atividade econômica de Representação Comercial está apresentada de acordo com a respectiva vigência: até 31.12.2017 tributa-se conforme Anexo VI e a partir de 01.01.2018 tributa-se conforme o Anexo III ou o Anexo V, dependendo do Fator R encontrado. Estão informados valores de folha de salários para que a apuração do Fator R seja tanto menor quanto maior que 28% e assim demonstrar a tributação a partir de 01.01.2018 nos dois anexos possíveis, III e V. Foi utilizada uma “receita bruta nos últimos 12 meses” de cada faixa para fins de apuração do Fator R e definição da faixa de alíquota para cálculo do Simples Nacional. Nas faixas de Receita Bruta de até R\$ 180.000,00 não há valor a deduzir no cálculo do Simples Nacional, nas demais faixas há uma parcela a deduzir no cálculo do Simples Nacional. Em cada tabela, está demonstrada a Tributação pelo Lucro Presumido sendo utilizada a mesma receita mensal que no cálculo do Simples Nacional para comparação dos valores dos tributos nos dois regimes, além disso, foram apresentados individualmente os tributos pagos pelo Regime de Tributação do Lucro Presumido, bem como o total dos tributos a pagar.

Agora, será demonstrado por faixa de Receita Bruta.

Quadro 1 - Situação I - Tributação para o mês de setembro - Receita Bruta Anual de R\$ 180.000,00 e Folha de Pagamento e encargos de 27% e de 28% sobre a Receita Bruta

Sequência de procedimentos	Descrição dos Dados	Tributação até 31/12/2017		Tributação a partir de 01/01/2018	
		Folha de pagamento inferior a 28% - Anexo VI	Folha de pagamento SUPERIOR a 28% - Anexo VI	Folha de pagamento inferior a 28% - Anexo V	Folha de pagamento SUPERIOR a 28% - Anexo III
I) Dados que serão utilizados para apuração	Folha de salários incluídos os encargos pagos (*) nos 12 meses anteriores	48.600,00	50.400,00	48.600,00	50.400,00
	RBAA (Receita Bruta no Ano Calendário Anterior)	180.000,00	180.000,00	180.000,00	180.000,00
	Receita Bruta (nos últimos 12 meses anteriores) para fins de para fins de apuração do Fator R e da faixa de alíquota a ser utilizada	180.000,00	180.000,00	180.000,00	180.000,00
	Anexo VI - até 31/12/2017	Anexo VI	Anexo VI		
	Anexo V ou III - a partir de 2018 a depender do Fator R			Anexo V	Anexo III
	Percentual cfê Anexo	16,93%	16,93%	15,50%	6,00%
	Valor a deduzir	-	-	-	-
	Receita Bruta desde o Início do Ano até o Mês Anterior	120.000,00	120.000,00	120.000,00	120.000,00
	Receita Bruta do Mês Corrente (que será utilizada como base de cálculo do mês atual)	15.000,00	15.000,00	15.000,00	15.000,00
	RBA (Receita Bruta Ano Calendário em Curso)	135.000,00	135.000,00	135.000,00	135.000,00
II) Definição do Anexo a ser utilizado e influência do Fator R	A = Folha de salários incluídos os encargos pagos (*) nos 12 meses anteriores	48.600,00	50.400,00	48.600,00	50.400,00
	B = Receita Bruta (nos últimos 12 meses anteriores) para fins de para fins de apuração do Fator R e da faixa de alíquota a ser utilizada	180.000,00	180.000,00	180.000,00	180.000,00
	C = Fator R = A/B	27,00%	28,00%	27,00%	28,00%
	Anexo até 31/12/2017 (sem Influência do Fator R)	Anexo VI	Anexo VI		
	Definição de Anexo a partir de 2018: Se "C" > 28% = Anexo III				Anexo III
	Definição de Anexo a partir de 2018: Se "C" < 28% = Anexo V			Anexo V	
III) Cálculo da Alíquota Efetiva do Simples Nacional	B = Receita Bruta (nos últimos 12 meses anteriores) para fins de para fins de apuração do Fator R e da faixa de alíquota a ser utilizada	180.000,00	180.000,00	180.000,00	180.000,00
	Percentual cfê Anexo	16,93%	16,93%	15,50%	6,00%
	Valor a deduzir	0,00	0,00	0,00	0,00
	Alíquota efetiva	16,93%	16,93%	15,50%	6,00%

IV) Apuração do valor do Simples Nacional aplicando a alíquota efetiva sobre a Receita Bruta do Mês de apuração	Receita Bruta do Mês Corrente (que será utilizada como base de cálculo do mês atual)	15.000,00	15.000,00	15.000,00	15.000,00
	Alíquota efetiva	16,93%	16,93%	15,50%	6,00%
	Valor a recolher dos tributos a recolher pelo Simples Nacional	2.539,50	2.539,50	2.325,00	900,00
V) Tributação pelo Lucro Presumido	Receita Bruta do Mês Corrente (que será utilizada como base de cálculo do mês atual)	15.000,00	15.000,00	15.000,00	15.000,00
	PIS (0,65%)	97,50	97,50	97,50	97,50
	COFINS (3,00%)	450,00	450,00	450,00	450,00
	Base de cálculo do IRPJ e CSLL (32%)	4.800,00	4.800,00	4.800,00	4.800,00
	IRPJ (15% até R\$ 240.000,00 da Base de Cálculo no ano)	720,00	720,00	720,00	720,00
	IRPJ (10% adicional ao excedente a R\$ 240.000,00 da Base de Cálculo no ano)	-	-	-	-
	Total do IRPJ	720,00	720,00	720,00	720,00
	CSLL (9% da Base de Cálculo)	432,00	432,00	432,00	432,00
	ISSQN do Município 2% sobre a receita bruta	300,00	300,00	300,00	300,00
	Total dos tributos a pagar pelo Lucro Presumido (PIS, COFINS, IRPJ, CSLL e ISSQN)	1.999,50	1.999,50	1.999,50	1.999,50
VI) Comparativo entre Simples Nacional e Lucro Presumido	Tributos pelo Simples Nacional	2.539,50	2.539,50	2.325,00	900,00
	Tributos pelo Lucro Presumido	1.999,50	1.999,50	1.999,50	1.999,50
	MELHOR OPÇÃO	Lucro Presumido	Lucro Presumido	Lucro Presumido	Simples Nacional

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

O Quadro 1 acima apresenta valores da primeira faixa de Receita Bruta em 12 Meses. A receita bruta nos últimos 12 meses utilizada foi de R\$ 180.000,00 e receita mensal R\$ 15.000,00 Na tributação até 31.12.2017 a melhor opção é a tributação pelo Lucro Presumido independentemente do valor da folha de pagamento, a diferença é de R\$ 540, a menos do que o Simples Nacional. Na tributação a partir de 01.01.2018 a melhor forma de tributação é pelo Lucro Presumido quando o valor da folha de pagamento é inferior a 28%, porém, quando a folha de pagamento é superior a 28% a melhor opção é o Simples Nacional porque diminui R\$ 1.099,50 em relação ao Lucro Presumido nas mesmas condições de receita e valor de folha de pagamento.

Quadro 2 - Situação II - Tributação para o mês de setembro - Receita Bruta Anual de R\$ 360.000,00 e Folha de Pagamento e encargos de 27% e de 28% sobre a Receita Bruta

Sequência de procedimentos	Descrição dos Dados	Tributação até 31/12/2017		Tributação a partir de 01/01/2018	
		Folha de pagamento inferior a 28% - Anexo VI	Folha de pagamento SUPERIOR a 28% - Anexo VI	Folha de pagamento inferior a 28% - Anexo V	Folha de pagamento SUPERIOR a 28% - Anexo III
I) Dados que serão utilizados para apuração	Folha de salários incluídos os encargos pagos (*) nos 12 meses anteriores	97.200,00	100.800,00	97.200,00	100.800,00
	RBAA (Receita Bruta no Ano Calendário Anterior)	360.000,00	360.000,00	360.000,00	360.000,00
	Receita Bruta (nos últimos 12 meses anteriores) para fins de para fins de apuração do Fator R e da faixa de alíquota a ser utilizada	360.000,00	360.000,00	360.000,00	360.000,00
	Anexo VI - até 31/12/2017	Anexo VI	Anexo VI		
	Anexo V ou III a partir de 2018 a depender do Fator R			Anexo V	Anexo III
	Percentual cfe Anexo	17,72%	17,72%	18,00%	11,20%
	Valor a deduzir	-	-	4.500,00	9.360,00
	Receita Bruta desde o Início do Ano até o Mês Anterior	240.000,00	240.000,00	240.000,00	240.000,00
	Receita Bruta do Mês Corrente (que será utilizada como base de cálculo do mês atual)	30.000,00	30.000,00	30.000,00	30.000,00
	RBA (Receita Bruta Ano Calendário em Curso)	270.000,00	270.000,00	270.000,00	270.000,00
II) Definição do Anexo a ser utilizado e influência do Fator R	A = Folha de salários incluídos os encargos pagos (*) nos 12 meses anteriores	97.200,00	100.800,00	97.200,00	100.800,00
	B = Receita Bruta (nos últimos 12 meses anteriores) para fins de para fins de apuração do Fator R e da faixa de alíquota a ser utilizada	360.000,00	360.000,00	360.000,00	360.000,00
	C = Fator R = A/B	27,00%	28,00%	27,00%	28,00%
	Anexo até 31/12/2017 (sem Influência do Fator R)	Anexo VI	Anexo VI		
	Definição de Anexo a partir de 2018: Se "C" > 28% = Anexo III				Anexo III
	Definição de Anexo a partir de 2018: Se "C" < 28% = Anexo V			Anexo V	
III) Cálculo da Alíquota Efetiva do Simples Nacional	B = Receita Bruta (nos últimos 12 meses anteriores) para fins de para fins de apuração do Fator R e da faixa de alíquota a ser utilizada	360.000,00	360.000,00	360.000,00	360.000,00
	Percentual cfe Anexo	17,72%	17,72%	18,00%	11,20%
	Valor a deduzir	0,00	0,00	4.500,00	9.360,00
	Alíquota efetiva	17,72%	17,72%	16,75%	8,60%

IV) Apuração do valor do Simples Nacional aplicando a alíquota efetiva sobre a Receita Bruta do Mês de apuração	Receita Bruta do Mês Corrente (que será utilizada como base de cálculo do mês atual)	30.000,00	30.000,00	30.000,00	30.000,00
	Alíquota efetiva	17,72%	17,72%	16,75%	8,60%
	Valor a recolher dos tributos a recolher pelo Simples Nacional	5.316,00	5.316,00	5.025,00	2.580,00
V) Tributação pelo Lucro Presumido	Receita Bruta do Mês Corrente (que será utilizada como base de cálculo do mês atual)	30.000,00	30.000,00	30.000,00	30.000,00
	PIS (0,65%)	195,00	195,00	195,00	195,00
	COFINS (3,00%)	900,00	900,00	900,00	900,00
	Base de cálculo do IRPJ e CSLL (32%)	9.600,00	9.600,00	9.600,00	9.600,00
	IRPJ (15% até R\$ 240.000,00 da Base de Cálculo no ano)	1.440,00	1.440,00	1.440,00	1.440,00
	IRPJ (10% adicional ao excedente a R\$ 240.000,00 da Base de Cálculo no ano)	-	-	-	-
	Total do IRPJ	1.440,00	1.440,00	1.440,00	1.440,00
	CSLL (9% da Base de Cálculo)	864,00	864,00	864,00	864,00
	ISSQN do Município 2% sobre a receita bruta	600,00	600,00	600,00	600,00
	Total dos tributos a pagar pelo Lucro Presumido (PIS, COFINS, IRPJ, CSLL e ISSQN)	3.999,00	3.999,00	3.999,00	3.999,00
VI) Comparativo entre Simples Nacional e Lucro Presumido	Tributos pelo Simples Nacional	5.316,00	5.316,00	5.025,00	2.580,00
	Tributos pelo Lucro Presumido	3.999,00	3.999,00	3.999,00	3.999,00
	MELHOR OPÇÃO	Lucro Presumido	Lucro Presumido	Lucro Presumido	Simples Nacional

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

O Quadro 2 acima apresenta valores da segunda faixa de Receita Bruta em 12 Meses. A receita bruta nos últimos 12 meses utilizada foi de R\$ 360.000,00 e receita mensal R\$ 30.000,00. Na tributação até 31.12.2017 a melhor opção é a tributação pelo Lucro Presumido independentemente do valor da folha de pagamento, a diferença é de R\$ 1.317,00 a menos do que o Simples Nacional. Na tributação a partir de 01.01.2018 a melhor forma de tributação é pelo Lucro Presumido quando o valor da folha de pagamento é inferior a 28%, porém, quando a folha de pagamento é superior a 28% a melhor opção é o Simples Nacional porque diminui R\$ 1.419,00 em relação ao Lucro Presumido nas mesmas condições de receita e valor de folha de pagamento.

Quadro 3 - Situação III - Tributação para o mês de setembro - Receita Bruta Anual de R\$ 720.000,00 e Folha de Pagamento e encargos de 27% e de 28% sobre a Receita Bruta

Sequência de procedimentos	Descrição dos Dados	Tributação até 31/12/2017		Tributação a partir de 01/01/2018	
		Folha de pagamento inferior a 28% - Anexo VI	Folha de pagamento SUPERIOR a 28% - Anexo VI	Folha de pagamento inferior a 28% - Anexo V	Folha de pagamento SUPERIOR a 28% - Anexo III
I) Dados que serão utilizados para apuração	Folha de salários incluídos os encargos pagos (*) nos 12 meses anteriores	194.400,00	201.600,00	194.400,00	201.600,00
	RBAA (Receita Bruta no Ano Calendário Anterior)	720.000,00	720.000,00	720.000,00	720.000,00
	Receita Bruta (nos últimos 12 meses anteriores) para fins de para fins de apuração do Fator R e da faixa de alíquota a ser utilizada	720.000,00	720.000,00	720.000,00	720.000,00
	Anexo VI - até 31/12/2017	Anexo VI	Anexo VI		
	Anexo V ou III a partir de 2018 a depender do Fator R			Anexo V	Anexo III
	Percentual cfê Anexo	18,77%	18,77%	19,50%	13,50%
	Valor a deduzir	-	-	9.900,00	17.640,00
	Receita Bruta desde o Início do Ano até o Mês Anterior	480.000,00	480.000,00	480.000,00	480.000,00
	Receita Bruta do Mês Corrente (que será utilizada como base de cálculo do mês atual)	60.000,00	60.000,00	60.000,00	60.000,00
	RBA (Receita Bruta Ano Calendário em Curso)	540.000,00	540.000,00	540.000,00	540.000,00
II) Definição do Anexo a ser utilizado e influência do Fator R	A = Folha de salários incluídos os encargos pagos (*) nos 12 meses anteriores	194.400,00	201.600,00	194.400,00	201.600,00
	B = Receita Bruta (nos últimos 12 meses anteriores) para fins de para fins de apuração do Fator R e da faixa de alíquota a ser utilizada	720.000,00	720.000,00	720.000,00	720.000,00
	C = Fator R = A/B	27,00%	28,00%	27,00%	28,00%
	Anexo até 31/12/2017 (sem Influência do Fator R)	Anexo VI	Anexo VI		
	Definição de Anexo a partir de 2018: Se "C" > 28% = Anexo III				Anexo III
	Definição de Anexo a partir de 2018: Se "C" < 28% = Anexo V			Anexo V	

III) Cálculo da Alíquota Efetiva do Simples Nacional	B = Receita Bruta (nos últimos 12 meses anteriores) para fins de para fins de apuração do Fator R e da faixa de alíquota a ser utilizada	720.000,00	720.000,00	720.000,00	720.000,00
	Percentual cfe Anexo	18,77%	18,77%	19,50%	13,50%
	Valor a deduzir	0,00	0,00	9.900,00	17.640,00
	Alíquota efetiva	18,77%	18,77%	18,13%	11,05%
IV) Apuração do valor do Simples Nacional aplicando a alíquota efetiva sobre a Receita Bruta do Mês de apuração	Receita Bruta do Mês Corrente (que será utilizada como base de cálculo do mês atual)	60.000,00	60.000,00	60.000,00	60.000,00
	Alíquota efetiva	18,77%	18,77%	18,13%	11,05%
	Valor a recolher dos tributos a recolher pelo Simples Nacional	11.262,00	11.262,00	10.875,00	6.630,00
V) Tributação pelo Lucro Presumido	Receita Bruta do Mês Corrente (que será utilizada como base de cálculo do mês atual)	60.000,00	60.000,00	60.000,00	60.000,00
	PIS (0,65%)	390,00	390,00	390,00	390,00
	COFINS (3,00%)	1.800,00	1.800,00	1.800,00	1.800,00
	Base de cálculo do IRPJ e CSLL (32%)	19.200,00	19.200,00	19.200,00	19.200,00
	IRPJ (15% até R\$ 240.000,00 da Base de Cálculo no ano)	2.880,00	2.880,00	2.880,00	2.880,00
	IRPJ (10% adicional ao excedente a R\$ 240.000,00 da Base de Cálculo no ano)	-	-	-	-
	Total do IRPJ	2.880,00	2.880,00	2.880,00	2.880,00
	CSLL (9% da Base de Cálculo)	1.728,00	1.728,00	1.728,00	1.728,00
	ISSQN do Município 2% sobre a receita bruta	1.200,00	1.200,00	1.200,00	1.200,00
	Total dos tributos a pagar pelo Lucro Presumido (PIS, COFINS, IRPJ, CSLL e ISSQN)	7.998,00	7.998,00	7.998,00	7.998,00
VI - Comparativo entre Simples Nacional e Lucro Presumido	Tributos pelo Simples Nacional	11.262,00	11.262,00	10.875,00	6.630,00
	Tributos pelo Lucro Presumido	7.998,00	7.998,00	7.998,00	7.998,00
	MELHOR OPÇÃO	Lucro Presumido	Lucro Presumido	Lucro Presumido	Simples Nacional

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

O Quadro 3 acima apresenta valores da terceira faixa de Receita Bruta em 12 Meses. A receita bruta nos últimos 12 meses utilizada foi de R\$ 720.000,00 e receita mensal R\$ 60.000,00. Na tributação até 31.12.2017 a melhor opção é a tributação pelo Lucro Presumido independentemente do valor da folha de pagamento, a diferença é de R\$ 3.264,00 a menos do que o Simples Nacional. Na tributação a partir de 01.01.2018 a melhor forma de tributação é pelo Lucro Presumido quando o valor da folha de pagamento é inferior a 28%, porém, quando a folha de pagamento é superior a 28% a melhor opção é o Simples Nacional porque diminui

R\$ 1.368,00 em relação ao Lucro Presumido nas mesmas condições de receita e valor de folha de pagamento.

Quadro 4 - Situação IV - Tributação para o mês de setembro - Receita Bruta Anual de R\$ 1.800.000,00 e Folha de Pagamento e encargos de 27% e de 28% sobre a Receita Bruta

Sequência de procedimentos	Descrição dos Dados	Tributação até 31/12/2017		Tributação a partir de 01/01/2018	
		Folha de pagamento inferior a 28% - Anexo VI	Folha de pagamento SUPERIOR a 28% - Anexo VI	Folha de pagamento inferior a 28% - Anexo V	Folha de pagamento SUPERIOR a 28% - Anexo III
I) Dados que serão utilizados para apuração	Folha de salários incluídos os encargos pagos (*) nos 12 meses anteriores	486.000,00	504.000,00	486.000,00	504.000,00
	RBAA (Receita Bruta no Ano Calendário Anterior)	1.800.000,00	1.800.000,00	1.800.000,00	1.800.000,00
	Receita Bruta (nos últimos 12 meses anteriores) para fins de para fins de apuração do Fator R e da faixa de alíquota a ser utilizada	1.800.000,00	1.800.000,00	1.800.000,00	1.800.000,00
	Anexo VI - até 31/12/2017	Anexo VI	Anexo VI		
	Anexo V ou III a partir de 2018 a depender do Fator R			Anexo V	Anexo III
	Percentual cfê Anexo	21,38%	21,38%	20,50%	16,00%
	Valor a deduzir	-	-	17.100,00	35.640,00
	Receita Bruta desde o Início do Ano até o Mês Anterior	1.200.000,00	1.200.000,00	1.200.000,00	1.200.000,00
	Receita Bruta do Mês Corrente (que será utilizada como base de cálculo do mês atual)	150.000,00	150.000,00	150.000,00	150.000,00
	RBA (Receita Bruta Ano Calendário em Curso)	1.350.000,00	1.350.000,00	1.350.000,00	1.350.000,00
II) Definição do Anexo a ser utilizado e influência do Fator R	A = Folha de salários incluídos os encargos pagos (*) nos 12 meses anteriores	486.000,00	504.000,00	486.000,00	504.000,00
	B = Receita Bruta (nos últimos 12 meses anteriores) para fins de para fins de apuração do Fator R e da faixa de alíquota a ser utilizada	1.800.000,00	1.800.000,00	1.800.000,00	1.800.000,00
	C = Fator R = A/B	27,00%	28,00%	27,00%	28,00%
	Anexo até 31/12/2017 (sem Influência do Fator R)	Anexo VI	Anexo VI		
	Definição de Anexo a partir de 2018: Se "C" > 28% = Anexo III				Anexo III
	Definição de Anexo a partir de 2018: Se "C" < 28% = Anexo V			Anexo V	

III) Cálculo da Alíquota Efetiva do Simples Nacional	B = Receita Bruta (nos últimos 12 meses anteriores) para fins de para fins de apuração do Fator R e da faixa de alíquota a ser utilizada	1.800.000,00	1.800.000,00	1.800.000,00	1.800.000,00
	Percentual cfe Anexo	21,38%	21,38%	20,50%	16,00%
	Valor a deduzir	0,00	0,00	17.100,00	35.640,00
	Alíquota efetiva	21,38%	21,38%	19,55%	14,02%
IV) Apuração do valor do Simples Nacional aplicando a alíquota efetiva sobre a Receita Bruta do Mês de apuração	Receita Bruta do Mês Corrente (que será utilizada como base de cálculo do mês atual)	150.000,00	150.000,00	150.000,00	150.000,00
	Alíquota efetiva	21,38%	21,38%	19,55%	14,02%
	Valor a recolher dos tributos a recolher pelo Simples Nacional	32.070,00	32.070,00	29.325,00	21.030,00
V) Tributação pelo Lucro Presumido	Receita Bruta do Mês Corrente (que será utilizada como base de cálculo do mês atual)	150.000,00	150.000,00	150.000,00	150.000,00
	PIS (0,65%)	975,00	975,00	975,00	975,00
	COFINS (3,00%)	4.500,00	4.500,00	4.500,00	4.500,00
	Base de cálculo do IRPJ e CSLL (32%)	48.000,00	48.000,00	48.000,00	48.000,00
	IRPJ (15% até R\$ 240.000,00 da Base de Cálculo no ano)	7.200,00	7.200,00	7.200,00	7.200,00
	IRPJ (10% adicional ao excedente a R\$ 240.000,00 da Base de Cálculo no ano)	-	-	-	-
	Total do IRPJ	7.200,00	7.200,00	7.200,00	7.200,00
	CSLL (9% da Base de Cálculo)	4.320,00	4.320,00	4.320,00	4.320,00
	ISSQN do Município 2% sobre a receita bruta	3.000,00	3.000,00	3.000,00	3.000,00
	Total dos tributos a pagar pelo Lucro Presumido (PIS, COFINS, IRPJ, CSLL e ISSQN)	19.995,00	19.995,00	19.995,00	19.995,00
VI) Comparativo entre Simples Nacional e Lucro Presumido	Tributos pelo Simples Nacional	32.070,00	32.070,00	29.325,00	21.030,00
	Tributos pelo Lucro Presumido	19.995,00	19.995,00	19.995,00	19.995,00
	MELHOR OPÇÃO	Lucro Presumido	Lucro Presumido	Lucro Presumido	Lucro Presumido

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

O Quadro 4 acima apresenta valores da quarta faixa de Receita Bruta em 12 Meses. A receita bruta nos últimos 12 meses utilizada foi de R\$ 1.800.000,00 e receita mensal R\$ 150.000,00. Na tributação até 31.12.2017 a diferença dos tributos pelo Lucro Presumido é de R\$ 12.075,00 a menos do que o Simples Nacional independentemente do valor da folha de pagamento. Na tributação a partir de 01.01.2018 a diferença dos tributos pelo Lucro Presumido é de R\$ 9.330,00 a menos do que o Simples Nacional quando o valor da folha de pagamento é inferior a 28%, e de R\$ 1.035,00 a menos do que o Simples Nacional quando o valor da folha de pagamento é superior a 28%.

Quadro 5 - Situação V - Tributação para o mês de setembro - Receita Bruta Anual de R\$ 3.600.000,00 e Folha de Pagamento e encargos de 27% e de 28% sobre a Receita Bruta

Sequência de procedimentos	Descrição dos Dados	Tributação até 31/12/2017		Tributação a partir de 01/01/2018	
		Folha de pagamento inferior a 28% - Anexo VI	Folha de pagamento SUPERIOR a 28% - Anexo VI	Folha de pagamento inferior a 28% - Anexo V	Folha de pagamento SUPERIOR a 28% - Anexo III
I) Dados que serão utilizados para apuração	Folha de salários incluídos os encargos pagos (*) nos 12 meses anteriores	972.000,00	1.008.000,00	972.000,00	1.008.000,00
	RBAA (Receita Bruta no Ano Calendário Anterior)	3.600.000,00	3.600.000,00	3.600.000,00	3.600.000,00
	Receita Bruta (nos últimos 12 meses anteriores) para fins de para fins de apuração do Fator R e da faixa de alíquota a ser utilizada	3.600.000,00	3.600.000,00	3.600.000,00	3.600.000,00
	Anexo VI - até 31/12/2017	Anexo VI	Anexo VI		
	Anexo V ou III a partir de 2018 a depender do Fator R			Anexo V	Anexo III
	Percentual cfê Anexo	22,45%	22,45%	23,00%	21,00%
	Valor a deduzir	-	-	62.100,00	125.640,00
	Receita Bruta desde o Início do Ano até o Mês Anterior	2.400.000,00	2.400.000,00	2.400.000,00	2.400.000,00
	Receita Bruta do Mês Corrente (que será utilizada como base de cálculo do mês atual)	300.000,00	300.000,00	300.000,00	300.000,00
	RBA (Receita Bruta Ano Calendário em Curso)	2.700.000,00	2.700.000,00	2.700.000,00	2.700.000,00
II) Definição do Anexo a ser utilizado e influência do Fator R	A = Folha de salários incluídos os encargos pagos (*) nos 12 meses anteriores	972.000,00	1.008.000,00	972.000,00	1.008.000,00
	B = Receita Bruta (nos últimos 12 meses anteriores) para fins de para fins de apuração do Fator R e da faixa de alíquota a ser utilizada	3.600.000,00	3.600.000,00	3.600.000,00	3.600.000,00
	C = Fator R = A/B	27,00%	28,00%	27,00%	28,00%
	Anexo até 31/12/2017 (sem Influência do Fator R)	Anexo VI	Anexo VI		
	Definição de Anexo a partir de 2018: Se "C" > 28% = Anexo III				Anexo III
	Definição de Anexo a partir de 2018: Se "C" < 28% = Anexo V			Anexo V	

III) Cálculo da Alíquota Efetiva do Simples Nacional	B = Receita Bruta (nos últimos 12 meses anteriores) para fins de para fins de apuração do Fator R e da faixa de alíquota a ser utilizada	3.600.000,00	3.600.000,00	3.600.000,00	3.600.000,00
	Percentual cfe Anexo	22,45%	22,45%	23,00%	21,00%
	Valor a deduzir	0,00	0,00	62.100,00	125.640,00
	Alíquota efetiva	22,45%	22,45%	21,28%	17,51%
IV) Apuração do valor do Simples Nacional aplicando a alíquota efetiva sobre a Receita Bruta do Mês de apuração	Receita Bruta do Mês Corrente (que será utilizada como base de cálculo do mês atual)	300.000,00	300.000,00	300.000,00	300.000,00
	Alíquota efetiva	22,45%	22,45%	21,28%	17,51%
	Valor a recolher dos tributos a recolher pelo Simples Nacional	67.350,00	67.350,00	63.825,00	52.530,00
V) Tributação pelo Lucro Presumido	Receita Bruta do Mês Corrente (que será utilizada como base de cálculo do mês atual)	300.000,00	300.000,00	300.000,00	300.000,00
	PIS (0,65%)	1.950,00	1.950,00	1.950,00	1.950,00
	COFINS (3,00%)	9.000,00	9.000,00	9.000,00	9.000,00
	Base de cálculo do IRPJ e CSLL (32%)	96.000,00	96.000,00	96.000,00	96.000,00
	IRPJ (15% até R\$ 240.000,00 da Base de Cálculo no ano)	14.400,00	14.400,00	14.400,00	14.400,00
	IRPJ (10% adicional ao excedente a R\$ 240.000,00 da Base de Cálculo no ano)	-	-	-	-
	Total do IRPJ	14.400,00	14.400,00	14.400,00	14.400,00
	CSLL (9% da Base de Cálculo)	8.640,00	8.640,00	8.640,00	8.640,00
	ISSQN do Município 2% sobre a receita bruta	6.000,00	6.000,00	6.000,00	6.000,00
	Total dos tributos a pagar pelo Lucro Presumido (PIS, COFINS, IRPJ, CSLL e ISSQN)	39.990,00	39.990,00	39.990,00	39.990,00
VI) Comparativo entre Simples Nacional e Lucro Presumido	Tributos pelo Simples Nacional	67.350,00	67.350,00	63.825,00	52.530,00
	Tributos pelo Lucro Presumido	39.990,00	39.990,00	39.990,00	39.990,00
	MELHOR OPÇÃO	Lucro Presumido	Lucro Presumido	Lucro Presumido	Lucro Presumido

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

O Quadro 5 acima apresenta valores da quinta faixa de Receita Bruta em 12 Meses. A receita bruta nos últimos 12 meses utilizada foi de R\$ 3.600.000,00 e receita mensal R\$ 300.000,00. Na tributação até 31.12.2017 a diferença dos tributos pelo Lucro Presumido é de R\$ 27.360,00 a menos do que o Simples Nacional independentemente do valor da folha de pagamento. Na tributação a partir de 01.01.2018 a diferença dos tributos pelo Lucro Presumido é de R\$ 23.835,00 a menos do que o Simples Nacional quando o valor da folha de pagamento

é inferior a 28%, e de R\$ 12.540,00 a menos do que o Simples Nacional quando o valor da folha de pagamento é superior a 28%.

Quadro 6 - Situação VI - Tributação para o mês de setembro - Receita Bruta Anual de R\$ 4.800.000,00 e Folha de Pagamento e encargos de 27% e de 28% sobre a Receita Bruta

Sequência de procedimentos	Descrição dos Dados	Tributação até 31/12/2017		Tributação a partir de 01/01/2018	
		Folha de pagamento inferior a 28% - Anexo VI	Folha de pagamento SUPERIOR a 28% - Anexo VI	Folha de pagamento inferior a 28% - Anexo V	Folha de pagamento SUPERIOR a 28% - Anexo III
I) Dados que serão utilizados para apuração	Folha de salários incluídos os encargos pagos (*) nos 12 meses anteriores	1.296.000,00	1.344.000,00	1.296.000,00	1.344.000,00
	RBAA (Receita Bruta no Ano Calendário Anterior)	4.800.000,00	4.800.000,00	4.800.000,00	4.800.000,00
	Receita Bruta (nos últimos 12 meses anteriores) para fins de para fins de apuração do Fator R e da faixa de alíquota a ser utilizada	4.800.000,00	4.800.000,00	4.800.000,00	4.800.000,00
	Anexo VI - até 31/12/2017	Anexo VI	Anexo VI		
	Anexo V ou III a partir de 2018 a depender do Fator R			Anexo V	Anexo III
	Percentual cfe Anexo	22,45%	22,45%	30,50%	33,00%
	Valor a deduzir	-	-	540.000,00	648.000,00
	Receita Bruta desde o Início do Ano até o Mês Anterior	3.200.000,00	3.200.000,00	3.200.000,00	3.200.000,00
	Receita Bruta do Mês Corrente (que será utilizada como base de cálculo do mês atual)	400.000,00	400.000,00	400.000,00	400.000,00
	RBA (Receita Bruta Ano Calendário em Curso)	3.600.000,00	3.600.000,00	3.600.000,00	3.600.000,00
II) Definição do Anexo a ser utilizado e influência do Fator R	A = Folha de salários incluídos os encargos pagos (*) nos 12 meses anteriores	1.296.000,00	1.344.000,00	1.296.000,00	1.344.000,00
	B = Receita Bruta (nos últimos 12 meses anteriores) para fins de para fins de apuração do Fator R e da faixa de alíquota a ser utilizada	4.800.000,00	4.800.000,00	4.800.000,00	4.800.000,00
	C = Fator R = A/B	27,00%	28,00%	27,00%	28,00%
	Anexo até 31/12/2017 (sem Influência do Fator R)	Anexo VI	Anexo VI		
	Definição de Anexo a partir de 2018: Se "C" > 28% = Anexo III				Anexo III
	Definição de Anexo a partir de 2018: Se "C" < 28% = Anexo V			Anexo V	

III) Cálculo da Alíquota Efetiva do Simples Nacional	B = Receita Bruta (nos últimos 12 meses anteriores) para fins de para fins de apuração do Fator R e da faixa de alíquota a ser utilizada	4.800.000,00	4.800.000,00	4.800.000,00	4.800.000,00
	Percentual cfe Anexo	22,45%	22,45%	30,50%	33,00%
	Valor a deduzir	0,00	0,00	540.000,00	648.000,00
	Alíquota efetiva	22,45%	22,45%	19,25%	19,50%
IV) Apuração do valor do Simples Nacional aplicando a alíquota efetiva sobre a Receita Bruta do Mês de apuração	Receita Bruta do Mês Corrente (que será utilizada como base de cálculo do mês atual)	400.000,00	400.000,00	400.000,00	400.000,00
	Alíquota efetiva	22,45%	22,45%	19,25%	19,50%
	Valor a recolher dos tributos a recolher pelo Simples Nacional	89.800,00	89.800,00	77.000,00	78.000,00
V) Tributação pelo Lucro Presumido	Receita Bruta do Mês Corrente (que será utilizada como base de cálculo do mês atual)	400.000,00	400.000,00	400.000,00	400.000,00
	PIS (0,65%)	2.600,00	2.600,00	2.600,00	2.600,00
	COFINS (3,00%)	12.000,00	12.000,00	12.000,00	12.000,00
	Base de cálculo do IRPJ e CSLL (32%)	128.000,00	128.000,00	128.000,00	128.000,00
	IRPJ (15% até R\$ 240.000,00 da Base de Cálculo no ano)	19.200,00	19.200,00	19.200,00	19.200,00
	IRPJ (10% adicional ao excedente a R\$ 240.000,00 da Base de Cálculo no ano)	-	-	-	-
	Total do IRPJ	19.200,00	19.200,00	19.200,00	19.200,00
	CSLL (9% da Base de Cálculo)	11.520,00	11.520,00	11.520,00	11.520,00
	ISSQN do Município 2% sobre a receita bruta	8.000,00	8.000,00	8.000,00	8.000,00
	Total dos tributos a pagar pelo Lucro Presumido (PIS, COFINS, IRPJ, CSLL e ISSQN)	53.320,00	53.320,00	53.320,00	53.320,00
VI) Comparativo entre Simples Nacional e Lucro Presumido	Tributos pelo Simples Nacional	89.800,00	89.800,00	77.000,00	78.000,00
	Tributos pelo Lucro Presumido	53.320,00	53.320,00	53.320,00	53.320,00
	MELHOR OPÇÃO	Lucro Presumido	Lucro Presumido	Lucro Presumido	Lucro Presumido

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

O Quadro 6 acima apresenta valores da sexta faixa de Receita Bruta em 12 Meses. A receita bruta nos últimos 12 meses utilizada foi de R\$ 4.800.000,00 e receita mensal R\$ 400.000,00. Na tributação até 31.12.2017 a diferença dos tributos pelo Lucro Presumido é de R\$ 36.480,00 a menos do que o Simples Nacional independentemente do valor da folha de pagamento. Na tributação a partir de 01.01.2018 a diferença dos tributos pelo Lucro Presumido é de R\$ 23.680,00 a menos do que o Simples Nacional quando o valor da folha de pagamento

é inferior a 28%, e de R\$ R\$ 24.680,00 a menos do que o Simples Nacional quando o valor da folha de pagamento é superior a 28%.

Quadro 7 - Resumo das seis situações desenvolvidas e analisadas a partir dos limites das faixas de receita bruta dos Anexos da Lei Complementar n. 123/06, atualizada até setembro de 2021

Situação	Descrição	Tributação até 31/12/2017		Tributação após 01/01/2018	
		Folha de pagamento inferior a 28% - Anexo VI	Folha de pagamento SUPERIOR a 28% - Anexo VI	Folha de pagamento inferior a 28% - Anexo V	Folha de pagamento SUPERIOR a 28% - Anexo III
Quadro 1: Situação I - Tributação para o mês de setembro - Receita Bruta Anual de R\$ 180.000,00 e Folha de Pagamento e encargos de 27% e de 28% sobre a Receita Bruta	Total da Receita bruta últimos 12 meses	180.000,00	180.000,00	180.000,00	180.000,00
	Receita do mês de apuração	15.000,00	15.000,00	15.000,00	15.000,00
	Valor total dos tributos pelo Simples Nacional	2.539,50	2.539,50	2.325,00	900,00
	Alíquota efetiva do Simples Nacional	16,93%	16,93%	15,50%	6,00%
	Valor total dos tributos pelo Lucro Presumido	1.999,50	1.999,50	1.999,50	1.999,50
	Alíquota efetiva sobre a Receita Bruta Lucro Presumido	13,33%	13,33%	13,33%	13,33%
	MELHOR OPÇÃO para Receita Bruta Anual de até R\$ 180.000,00	Lucro Presumido	Lucro Presumido	Lucro Presumido	Simples Nacional
Quadro 2: Situação II - Tributação para o mês de setembro - Receita Bruta Anual de R\$ 360.000,00 e Folha de Pagamento e encargos de 27% e de 28% sobre a Receita Bruta	Total da Receita bruta últimos 12 meses	360.000,00	360.000,00	360.000,00	360.000,00
	Receita do mês de apuração	30.000,00	30.000,00	30.000,00	30.000,00
	Valor total dos tributos pelo Simples Nacional	5.316,00	5.316,00	5.025,00	2.580,00
	Alíquota efetiva do Simples Nacional	17,72%	17,72%	16,75%	8,60%
	Valor total dos tributos pelo Lucro Presumido	3.999,00	3.999,00	3.999,00	3.999,00
	Alíquota efetiva sobre a Receita Bruta Lucro Presumido	13,33%	13,33%	13,33%	13,33%
	MELHOR OPÇÃO para Receita Bruta Anual de até R\$ 360.000,00	Lucro Presumido	Lucro Presumido	Lucro Presumido	Simples Nacional

Quadro 3 - Situação III - Tributação para o mês de setembro - Receita Bruta Anual de R\$ 720.000,00 e Folha de Pagamento e encargos de 27% e de 28% sobre a Receita Bruta	Total da Receita bruta últimos 12 meses	720.000,00	720.000,00	720.000,00	720.000,00
	Receita do mês de apuração	60.000,00	60.000,00	60.000,00	60.000,00
	Valor total dos tributos pelo Simples Nacional	11.262,00	11.262,00	10.875,00	6.630,00
	Alíquota efetiva do Simples Nacional	18,77%	18,77%	18,13%	11,05%
	Valor total dos tributos pelo Lucro Presumido	7.998,00	7.998,00	7.998,00	7.998,00
	Alíquota efetiva sobre a Receita Bruta Lucro Presumido	13,33%	13,33%	13,33%	13,33%
	MELHOR OPÇÃO para Receita Bruta Anual de até R\$ 720.000,00	Lucro Presumido	Lucro Presumido	Lucro Presumido	Simples Nacional
Quadro 4: Situação IV - Tributação para o mês de setembro - Receita Bruta Anual de R\$ 1.800.000,00 e Folha de Pagamento e encargos de 27% e de 28% sobre a Receita Bruta	Total da Receita bruta últimos 12 meses	1.800.000,00	1.800.000,00	1.800.000,00	1.800.000,00
	Receita do mês de apuração	150.000,00	150.000,00	150.000,00	150.000,00
	Valor total dos tributos pelo Simples Nacional	32.070,00	32.070,00	29.325,00	21.030,00
	Alíquota efetiva do Simples Nacional	21,38%	21,38%	19,55%	14,02%
	Valor total dos tributos pelo Lucro Presumido	19.995,00	19.995,00	19.995,00	19.995,00
	Alíquota efetiva sobre a Receita Bruta Lucro Presumido	13,33%	13,33%	13,33%	13,33%
	MELHOR OPÇÃO para Receita Bruta Anual de até R\$ 1.800.000,00	Lucro Presumido	Lucro Presumido	Lucro Presumido	Lucro Presumido
Quadro 5: Situação V - Tributação para o mês de setembro - Receita Bruta Anual de R\$ 3.600.000,00 e Folha de Pagamento e encargos de 27% e de 28% sobre a Receita Bruta	Total da Receita bruta últimos 12 meses	3.600.000,00	3.600.000,00	3.600.000,00	3.600.000,00
	Receita do mês de apuração	300.000,00	300.000,00	300.000,00	300.000,00
	Valor total dos tributos pelo Simples Nacional	67.350,00	67.350,00	63.825,00	52.530,00
	Alíquota efetiva do Simples Nacional	22,45%	22,45%	21,28%	17,51%
	Valor total dos tributos pelo Lucro Presumido	39.990,00	39.990,00	39.990,00	39.990,00
	Alíquota efetiva sobre a Receita Bruta Lucro Presumido	13,33%	13,33%	13,33%	13,33%
	MELHOR OPÇÃO para Receita Bruta Anual de até R\$ 3.600.000,00	Lucro Presumido	Lucro Presumido	Lucro Presumido	Lucro Presumido

Quadro 6: Situação VI - Tributação para o mês de setembro - Receita Bruta Anual de R\$ 4.800.000,00 e Folha de Pagamento e encargos de 27% e de 28% sobre a Receita Bruta	Total da Receita bruta últimos 12 meses	4.800.000,00	4.800.000,00	4.800.000,00	4.800.000,00
	Receita do mês de apuração	400.000,00	400.000,00	400.000,00	400.000,00
	Valor total dos tributos pelo Simples Nacional	89.800,00	89.800,00	77.000,00	78.000,00
	Alíquota efetiva do Simples Nacional	22,45%	22,45%	19,25%	19,50%
	Valor total dos tributos pelo Lucro Presumido	53.320,00	53.320,00	53.320,00	53.320,00
	Alíquota efetiva sobre a Receita Bruta Lucro Presumido	13,33%	13,33%	13,33%	13,33%
	MELHOR OPÇÃO para Receita Bruta Anual de até R\$ 4.800.000,00	Lucro Presumido	Lucro Presumido	Lucro Presumido	Lucro Presumido

Fonte: Elaborado pelo autor (2021).

Considerando as seis situações desenvolvidas e analisadas podemos observar que para fins de apuração do Simples Nacional até 31.12.2017 o Fator R não influenciava no cálculo, portanto, o valor do Simples Nacional é calculado conforme o Anexo VI tanto para valor de folha de pagamento inferior a 28% quanto para o valor de folha de pagamento superior a 28%. Em todas as situações a melhor opção de tributação é pelo Lucro Presumido.

A partir de 01.01.2018, com a influência do Fator R, podemos observar que até o “total de receita bruta dos últimos 12 meses” de R\$ 720.000,00 no Quadro 3 a melhor opção de tributação é o Simples Nacional, considerando a folha de pagamento superior a 28%. Após a terceira faixa, prevalece o Lucro Presumido ao Simples Nacional em todas as situações.

Os resultados apresentados, para as situações a partir de 2018, vão ao encontro dos estudos de Oliveira e Pinheiro (2017), Alves, Silva e Souza (2019) e de Stasiak, Moraes e Schreiber (2019) de benefício na opção pelo Simples Nacional apenas quando as empresas de representação comercial estiverem na faixa de receita bruta de até R\$ 720.000,00. Já em relação ao trabalho de Bianchessi *et al.* (2018), que apontou benefícios para empresas com Fator R inferior a 28%, os resultados aqui demonstrados indicam que tal situação é verdadeira somente até a faixa de receita bruta de até R\$ 720.000,00, sendo contrária à posição encontrada pelos autores, a partir desse limite, quando o Lucro Presumido é a melhor opção de tributação. Para gastos com folha de pagamento inferiores a 28%, as modificações introduzidas pela LC 155 (BRASIL, 2016) não trouxeram modificação, pois tanto até 31/12/2017, quanto a partir de 2018, a melhor opção para as pessoas jurídicas de representação comercial é a tributação pelo Lucro Presumido.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve por objetivo verificar como as alterações do Simples Nacional, com o Fator R para enquadramento dos Anexos III e V, a partir de 2018, impactaram a carga tributária para as pessoas jurídicas de atividade operacional de representação comercial. Para tanto, foram preparados os cálculos de tributação pelo Simples Nacional para situação até 31 de dezembro de 2017 e a partir de 1 de janeiro de 2018 para seis situações de cálculos, considerando faturamento pelo limite de cada faixa previsto pela Lei Complementar n. 155 (BRASIL, 2016) e gastos com folha de pagamento em percentual inferior e superior à 28%. Também foram preparados cálculos de tributação pelo Lucro Presumido para as mesmas seis situações. Ao final foi apresentado resumo com todas as situações apresentadas, facilitando o comparativo e a análise dados obtidos. Os resultados apontaram que a relação de gastos com folha de pagamento e de faturamento (Fator R) é determinante, sendo que, a partir de 2018, as

empresas que apresentaram Fator R superior a 28% tiveram redução de tributação ao optar pelo Simples Nacional. Entretanto, a redução ocorre somente até a faixa de faturamento de até R\$ 720.000,00, sendo que a partir dessa faixa, a melhor opção de tributação para as pessoas jurídicas de representação comercial continua sendo o lucro presumido, conforme já ocorria em 2017 e conforme ocorre, a partir de 2018 para as empresas que apresentam Fator R inferior a 28%.

Assim, esse estudo atingiu o objetivo proposto de verificar como as modificações introduzidas pela LC n. 155 (BRASIL, 2016) afetaram a carga tributária de uma empresa de representação comercial, servindo para contribuir na educação continuada de profissionais da contabilidade, desmistificando a ideia de que o Simples Nacional é sempre a melhor opção de tributação quando a pessoa jurídica pode optar pelo Anexo III com menor tributação, em função do Fator R superior a 28%.

Esse estudo se limitou a estudar os limites das faixas de faturamento, sem identificar limites intermediários e também tratou apenas uma atividade de prestação de serviços. Sugere-se para futuros estudos sobre limites intermediários de faturamento, assim como também sobre outras atividades de prestação de serviços.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, M. M. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BIANCHESSI, J. P. B. *et al.* Análise tributária no regime Simples Nacional com as alterações propostas pela Lei Complementar n. 155/2016. **RAGC**, v. 6, n. 22, p. 165-179, 2018.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília: Presidência da República, 1988a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 25 out. 2021.

BRASIL. **Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018**. Brasília: Presidência da República, 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm. Acesso em: 16 out. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003**. Brasília: Presidência da República, 2003a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 17 out. 2021.

BRASIL. **Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006**. Brasília: Presidência da República, 2006. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 8 maio 2021.

BRASIL. **Lei Complementar n. 155, de 27 de outubro de 2016**. Brasília: Presidência da República, 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp155.htm. Acesso em: 8 maio 2021.

BRASIL. **Lei n. 4.886, de 8 de dezembro de 1965**. Brasília: Presidência da República, 1965. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4886.htm. Acesso em: 25 out. 2021.

BRASIL. **Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988**. Brasília: Presidência da República, 1988b. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm. Acesso em: 17 out. 2021.

BRASIL. **Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Brasília: Presidência da República, 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm. Acesso em: 17 out. 2021.

BRASIL. **Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003**. Brasília: Presidência da República, 2003b. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/110.833.htm. Acesso em: 17 out. 2021.

BRASIL. **Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Brasília: Presidência da República, 2002a. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406_compilada.htm. Acesso em: 25 out. 2021.

BRASIL. **Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002**. Brasília: Presidência da República, 2002b. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110637.htm. Acesso em: 17 out. 2021.

CONSELHO REGIONAL DOS REPRESENTANTES COMERCIAIS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL (CONFERE). **Missão, visão e valores**. Rio de Janeiro: CONFERE, 2021. Disponível em: <https://www.core-rs.org.br/pagina/view/4>. Acesso em: 19 out. 2021.

FABRETTI, L. C. **Contabilidade tributária**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002.

MARTINS, G. A. **Estudo de caso: uma estratégia de pesquisa**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

OLIVEIRA, T. P. M.; PINHEIRO, M. T. S. Contabilidade Tributária: Simples Nacional. **Revista Científica Semana Acadêmica**, 2017. Disponível em: <https://semanaacademica.org.br/artigo/contabilidade-tributaria-simples-nacional>. Acesso em: 25 out. 2021.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS (SEBRAE). **Painel de Empresas**. 2020. Disponível em: <https://datasebrae.com.br/totaldeempresas-11-05-2020/>. Acesso em: 25 out. 2021.

SILVA, F. R.; ALVES, F. I. A. B.; SOUZA, J. L. Planejamento tributário: estudo de casos múltiplos sob a ótica do Simples Nacional em 2018. **Revista Observatorio de la Economía Latinoamericana**, 2019. Disponível em: <https://www.eumed.net/rev/oel/2019/04/planejamento-tributario.html>. Acesso em: 25 out. 2021.

STASIAK, L.; MORAES, M. A.; SCHREIBER, D. Lei Complementar 155/2016: O impacto na tributação dos contribuintes. *In*: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 26., 2019. **Anais [...]**. Curitiba: ABC, 2019.