

## **FATOR R NO SIMPLES NACIONAL: Um elemento de economia tributária e incentivo ao emprego<sup>1</sup>**

TALAVEIRA, Tâmara Cintra<sup>2</sup>

### **RESUMO**

O Simples Nacional é um regime tributário que costuma ser optado por Microempresas como uma forma de economia fiscal, e, desde a Lei Complementar 155/2016, com a criação do fator r, o Simples Nacional pode ser, ainda, uma ferramenta de incentivo à empregabilidade principalmente tendo em vista que o indicador de desemprego encontra-se elevado após a pandemia da COVID-19. Desse modo, pretende-se, nesta pesquisa, analisar o Fator R no Simples Nacional como um instrumento de economia tributária e incentivo ao emprego. Ela visa responder a seguinte questão problema: Qual a influência do Fator R na redução da carga tributária e incentivo à empregabilidade? Para tanto, a metodologia aplicada é a pesquisa bibliográfica, baseada em publicações da área de planejamento tributário e de contabilidade empresarial. As principais referências teóricas usadas foram: CREPALDI, LEITE; NETO, SILVA; FARIA e também vários outros autores que contribuíram para a execução deste artigo. Ante ao exposto é válido afirmar que, quando há um planejamento tributário eficiente, a exploração do Fator r no Simples Nacional pode contribuir com a elisão fiscal, sendo tributado por um anexo menos oneroso e ser, ainda, um elemento de incentivo a geração de emprego, uma vez que o indicador possui relação direta com a folha de pagamento da organização.

**Palavras-chave:** Empregabilidade. Planejamento Tributário. Simples Nacional.

### **ABSTRACT**

Simples Nacional is a tax regime that is usually chosen by Microenterprises as a form of tax savings, and, since Complementary Law 155/2016, with the creation of the r factor, Simples Nacional can also be a tool to encourage the employability, mainly considering that the unemployment indicator is high after the COVID-19 pandemic. Thus, the aim of this research is to analyze the R Factor in Simples Nacional as an instrument of tax savings and incentive to employment. It aims to answer the following problem question: What is the influence of Factor R in reducing the tax burden and encouraging employability? For this purpose, the applied methodology is bibliographical research, based on publications in the field of tax planning and business accounting. The main theoretical references used were: CREPALDI, LEITE; NETO, SILVA; FARIA and also several other authors who contributed to the execution of this article. In view of the above, it is valid to state that, when there is efficient tax planning, the exploitation of Factor r in Simples Nacional can contribute to tax avoidance, being taxed by a less onerous annex and also being an element of incentive to job creation, since the indicator is directly related to the organization's payroll.

**Key Words:** Empregabilidade. Planejamento Tributário. Simples Nacional.

---

<sup>1</sup> Trabalho de Conclusão de Curso orientado pelo Professor Especialista Ivan Darley de Oliveira Sousa, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis no segundo semestre de 2022, na Faculdade de Inhumas FacMais.

<sup>2</sup> Acadêmica do VIII Período do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade de Inhumas FacMais. E-mail: tamara.talaveira@aluno.facmais.edu.br

## 1. INTRODUÇÃO

Com uma carga tributária nacional mensurada acima de 30% do PIB (Produto Interno Bruto) e uma alta taxa de desemprego refletida por impactos da pandemia da COVID-19, faz-se ainda mais importante buscar medidas legais que possibilitem a redução da carga tributária empresarial e o índice de desemprego de forma a incentivar a economia.

Nessa concepção, o Simples Nacional costuma ser buscado pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte como uma forma de economia fiscal, entretanto, desde a Lei Complementar 155/2016, com a criação do fator  $r$ , o Simples Nacional pode ser, ainda, uma ferramenta de incentivo à empregabilidade ou para amenizar o indicador de desemprego.

Desse modo, pretende-se, nesta pesquisa, analisar o Fator R no Simples Nacional como um instrumento de economia tributária e incentivo ao emprego.

Ela consiste em mais um esforço no sentido de reconstrução do conhecimento sobre o planejamento tributário, demonstrando que essa ferramenta contábil, além de se propor a elisão fiscal, pode servir, ainda, para incentivar o emprego.

Ante o exposto, o trabalho busca responder a seguinte problemática: Qual a influência do Fator R na redução da carga tributária e incentivo à empregabilidade?

Esta pesquisa se justifica socialmente por demonstrar, aos empreendedores, como o Simples Nacional pode ser uma ferramenta que auxilia na redução da carga tributária e no incentivo à empregabilidade.

Esta pesquisa se justifica, profissionalmente, por contribuir com a classe com a análise bibliográfica aprofundada de uma temática que, em essência, seria da área tributária mas que possui, ainda, o cunho social de incentivo ao emprego. Sob essa perspectiva vale destacar a relevância em se escolher o regime tributário correto para a organização e para a sociedade em que ela está inserida.

Para o desenvolvimento do estudo será utilizada, como metodologia científica, a pesquisa bibliográfica. Essa metodologia, além de dar o caráter científico ao trabalho, auxilia a autora no desenvolvimento do trabalho.

## 2. DESENVOLVIMENTO

### 2.1 - Planejamento Tributário e Economia Fiscal:

Para que se possa falar sobre Planejamento Tributário é necessário entender, primeiro, o que são tributos e para que eles são usados.

Crepaldi (2021) traz, de forma clara, a seguinte definição:

Os tributos ou exações fiscais são receitas derivadas, arrecadadas pelo Estado, para financiar a despesa pública. Caracterizam-se pelo instrumental necessário à obtenção de recursos, visando à viabilização do atendimento e à satisfação das necessidades públicas. (CREPALDI, 2021, p.18).

Conforme o autor supra, os tributos são fontes de receita para os estados com finalidade de financiar despesas públicas garantindo o funcionamento do estado, com segurança pública, justiça, transportes, educação etc.

Porém, uma das funcionalidades da contabilidade é buscar meios legais de economia fiscal para garantir a sustentabilidade da entidade para a qual está prestando o serviço. Vale ressaltar, ainda, que, sob a ótica ética, o profissional contábil é impedido de orientar o empreendedor a buscar economias fiscais ilegais.

De acordo com Sigollo (2011) apud Crepaldi (2021) atualmente a carga tributária representa 40% do faturamento de uma empresa, algo que é bastante expressivo, por isso é essencial buscar meios para reduzir essa carga, sendo o planejamento tributário uma forma legal de buscar essa redução.

A maneira correta de economia legal é a elisão fiscal e uma das suas principais ferramentas é o planejamento tributário.

O planejamento tributário, também conhecido como elisão fiscal, é um ato preventivo que, dentro da estrita observação da legislação brasileira vigente, visa encontrar mecanismos que permitam diminuir o desembolso financeiro com pagamento de tributos, tornando-se algo latente nas administrações empresariais. Sua finalidade tem como base evitar a incidência tributária, com o intuito de prevenir a ocorrência do fato gerador do tributo, minimizando, assim, seu montante, no sentido de reduzir a alíquota ou a base de cálculo. (GARCIA apud CREPALDI, 2021, p.14 )

Para Crepaldi (2021) muitas empresas buscam o planejamento tributário para limitar o efeito da alta carga de tributos no Brasil. Essa ação consiste na designação corrente de diversos procedimentos tradicionalmente conhecidos como formas de economia de imposto.

É notória a importância de repassar aos empreendedores uma correta orientação, já que é possível reduzir, de forma lícita, o ônus fiscal de uma empresa, não deixando, assim, a entidade arcar com gastos tributários desnecessários.

Conforme já citado, é proibido, pelo Código de Ética Profissional, que o contador oriente a redução da carga tributária que não esteja de acordo com a legislação em vigor, ou seja, é impeditivo que o contador oriente o seu cliente a praticar a evasão fiscal.

Crepaldi (2021) define que:

Evasão ou sonegação fiscal consiste em utilizar procedimentos que violem diretamente a lei fiscal ou o regulamento fiscal por meios ilícitos, para evitar o pagamento de taxas, impostos e outros tributos. É uma fraude dificilmente perdoável, porque ela é flagrante e também porque o contribuinte se opõe conscientemente à lei. Os juristas a consideram repreensível. ( CREPALDI, 2021 p.53)

De acordo com o exposto acima, a forma irregular de poupar tributos fiscais é conhecida como "evasão fiscal", isso ocorre quando alguém busca burlar a fiscalização na tentativa de diminuir o ônus fiscal de uma entidade ou tentar tomar ações de forma retroativa, ou seja, sobre fatos geradores já ocorridos.

Para a realização correta da elisão fiscal é indispensável a participação de um profissional da área contábil com conhecimentos inerentes ao processo e a operação da organização.

Em face dessas informações o profissional contábil poderá comparar as cargas tributárias conforme cada regime tributário e a forma de operar da entidade e indicar o regime tributário menos oneroso para a organização.

Um profissional qualificado não somente indicará o melhor critério para apurar os tributos como também afastará a empresa de contingências fiscais, pois as multas fiscais são elevadas e, em alguns casos, propiciam até a liquidação da empresa. (CREPALDI, 2021, p.35).

A empresa que escolhe sua tributação baseada em um planejamento tributário, na maioria das vezes, acaba tendo resultados satisfatórios, pois nele é possível mostrar qual regime tributário é mais compensatório para a entidade. Porém essa decisão não é tão simples de tomar, já que atualmente existem quatro tipos de regimes tributários.

Crepaldi (2021) afirma que:

A escolha do regime tributário é um aspecto importante para o resultado da empresa, e a legislação tributária brasileira disponibiliza algumas opções que poderão influenciá-la. As pessoas jurídicas são tributadas por uma das formas de apuração do IRPJ e da CSLL, por opção do contribuinte ou por determinação legal, nas seguintes modalidades: Simples Nacional, lucro presumido, lucro arbitrado ou lucro real. Importante decisão tributária quanto às opções deve ser efetivada anualmente pelos administradores. (CREPALDI, 2021, p. 49)

O estudo dos regimes de tributação leva em conta uma série de fatores que devem ser observados, deve se definir o ramo da atividade, os produtos e/ou serviços que serão comercializados e/ou oferecidos e também a estimativa de faturamento.

O Sistema Tributário Nacional dispõe das seguintes formas de tributação: o Lucro Real, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e, para as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte há, ainda, o Simples Nacional.

## **2.2 - Regimes Tributários:**

Para compreender melhor a aplicação de um planejamento tributário, faz-se necessário conhecer os regimes tributários para os quais o contribuinte poderá optar.

A definição de Lucro Real pode ser verificada através do Decreto Lei 1598/1977. Conforme o decreto:

Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 2º - Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

§ 3º - Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;

c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.

O Lucro Real é um regime tributário usado para calcular o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL). Nesse regime tributário, o cálculo do IRPJ e da CSLL é feito sobre o lucro líquido da empresa após os ajustes previstos na legislação.

Mesmo que o Lucro Real seja um regime tributário que o empreendedor possa optar, em alguns casos, há situações que obrigam as entidades a se enquadrar nesse regime.

A Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil 1700/2017 determina que:

Art. 59. São obrigadas ao regime de tributação do IRPJ com base no lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total no ano-calendário anterior tenha excedido o limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou de R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade no período, quando inferior a 12 (doze) meses;

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, agências de fomento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruem de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma prevista nos arts. 33 e 34;

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring); ou

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio.

As entidades que enquadram-se na obrigação de tributar com base no Lucro Real, conforme supracitado, caracterizam-se por apresentar operações mais robustas e, por conta do regime tributário, necessitam de um controle ainda maior da operação.

No Lucro Real o IRPJ e a CSLL podem ser apurados sob duas periodicidades: Lucro Real Anual ou pelo Lucro Real Trimestral.

Crepaldi (2021) aborda, de forma clara, a particularidade da apuração sob periodicidade anual:

No lucro real anual por estimativa, a empresa pode recolher os tributos mensalmente calculados com base no faturamento, de acordo com percentuais sobre as atividades, aplicando-se a alíquota do IRPJ e da CSLL, de forma semelhante ao lucro presumido. Nessa opção, a vantagem é a possibilidade de levantar balanços ou balancetes mensais, reduzindo ou suspendendo o valor do recolhimento, caso o lucro real apurado seja efetivamente menor que a base presumida. No final do ano, a empresa levanta o balanço anual e apura o lucro real no exercício, ajustando o valor dos tributos ao seu resultado real. (CREPALDI, 2021, p. 49)

Assim como Crepaldi expôs, no Lucro Real anual o IRPJ e a CSLL são recolhidos baseados em estimativas, tendo um período específico sendo de primeiro de janeiro a trinta e um de dezembro.

Já na forma de recolhimento trimestral os referidos tributos devem ser apurados a cada três meses e recolhidos ao final do mês seguinte ao encerramento do trimestre, logo, recolhido quatro vezes no ano.

No lucro real trimestral, o IRPJ e a CSLL são calculados com base no balanço apurado no final de cada trimestre civil. Nessa modalidade, o lucro real do trimestre não é somado ao prejuízo fiscal de trimestres seguintes, ainda que dentro do mesmo ano-calendário. O prejuízo fiscal de um trimestre só poderá deduzir até o limite de 30% do lucro real dos trimestres seguintes. Essa pode ser uma boa opção para empresas com lucros lineares. (CREPALDI, 2021, p. 50)

Ainda no âmbito da tributação federal as organizações que tributem com base no Lucro Real devem seguir, em regra geral, o sistema não cumulativo dos tributos PIS e COFINS, onde os contribuintes possuem o direito de aproveitar o crédito referente aos impostos anteriores.

CrepalDI (2021, p.88) afirma que “Recolhem o PIS e a Cofins com alíquotas de apuração não cumulativas – 1,65% e 7,6%, respectivamente, na nacionalização da mercadoria. Se a empresa for optante pelo lucro real, via de regra poderá tomar o crédito desses tributos.”

O Lucro Presumido, por sua vez, é um regime tributário mais simplificado (se comparado com o Lucro Real) usado para calcular o IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica) e CSLL (Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido) onde o lucro da empresa é calculado, sob o período trimestral, de forma presumida.

No Lucro Presumido a base de cálculo do IRPJ e da CSLL são mensurados aplicando percentuais de presunção sobre a receita da empresa.

Leite e Neto (2018) apresentam a forma de apuração e os percentuais aplicáveis sobre a receita da entidade:

O Lucro Presumido é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo de Imposto de Renda – IRPJ e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano-calendário, à apuração do Lucro Real. O lucro é determinado com base na presunção, calculado a partir da incidência sobre a receita bruta, dos percentuais de 1,6%, 8%, 16% ou 32%, conforme a atividade exercida pela pessoa jurídica. (LEITE, NETO, 2018 p. 4)

O Decreto 9580/2018 esclarece as empresas que podem optar pelo regime tributário do Lucro Presumido:

Art. 587. A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13, § 1º).

§ 2º Relativamente aos limites de que trata este artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerada de acordo com o regime de competência ou caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido.

O Lucro Presumido é um regime de tributação opcional, sendo capaz o próprio contribuinte escolher, mesmo com o valor da receita reduzido.

Vale ressaltar que as empresas que estejam obrigadas a tributar com base no Lucro Real, por conta da imposição, não poderão optar pelo Lucro Presumido.

Ainda no âmbito federal, os tributos PIS e COFINS deverão, em regra geral, ser apurados com base no regime cumulativo.

De acordo com Silva e Faria (2017) no regime cumulativo os tributos PIS e COFINS são tributados com alíquotas menores (se comparadas com o regime não cumulativo) entretanto a entidade não pode aproveitar os créditos tributários de PIS e COFINS relativos às operações de entrada.

Já o Lucro Arbitrado, como o próprio nome já refere, é uma forma coercitiva de apuração do IRPJ e da CSLL. Crepaldi (2021) define que:

“Lucro Arbitrado” é uma forma coercitiva de apuração do IRPJ e da CSLL em substituição ao lucro real e presumido, quando o contribuinte não possui escrituração contábil ou fiscal ou não mantém documentação que embase a escrituração.” (CREPALDI, 2021 p.50).



De acordo com apresentado acima, o Lucro Arbitrado é imposto pela autoridade quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações acessórias postas pelo Lucro Real ou Presumido.

O Decreto 9580/2018 determina que a tributação acontecerá com base no Lucro Arbitrado quando:

- I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;
- II - o contribuinte não escriturar ou deixar de apresentar à autoridade tributária os livros ou os registros auxiliares de que trata o § 2º do art. 8º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 ;
- III - a escrituração a que o contribuinte estiver obrigado revelar evidentes indícios de fraudes ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para: a) identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou b) determinar o lucro real;
- IV - o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e os documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro-caixa, na hipótese prevista no parágrafo único do art. 600 ;
- V - o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido;
- VI - o comissário ou o representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior, observado o disposto no art. 468 ; e
- VII - o contribuinte não mantiver, em boa ordem e de acordo com as normas contábeis recomendadas, livro-razão ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no livro diário.

Apesar de possuir uma essência punitiva, é possível que algumas entidades “optem” pela tributação com base no Lucro Arbitrado, desde que descumpram uma das hipóteses supramencionadas.

Outra possibilidade de opção pelo Lucro Arbitrado é tratado, ainda, no Decreto 9580/2018 que autoriza o contribuinte a tributar com base no Lucro Arbitrado desde que observado as seguintes regras:

- I - a apuração com base no lucro arbitrado abrangerá todo o ano-calendário, assegurada, ainda, a tributação com base no lucro real relativa aos trimestres não submetidos ao arbitramento, se a pessoa jurídica dispuser de escrituração exigida pela legislação comercial e fiscal que demonstre o lucro real dos períodos não abrangidos por aquela modalidade de tributação; e
- II - o imposto sobre a renda apurado na forma prevista no inciso I terá por vencimento o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento de cada período de apuração.

Vale ressaltar que a entidade, para optar por esse regime tributário, deve se atentar a todos os reflexos que o mesmo terá sobre a sua operação e, ainda, verificar a viabilidade de tal opção.

Por fim, o Simples Nacional (regime tributário focal deste artigo), é um regime tributário simplificado, que foi criado para beneficiar Micro Empresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP).

Entre os benefícios propostos pelo Simples Nacional pode ser destacado a promoção da competitividade de mercado, uma vez que as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, por questões de estrutura, poderiam não conseguir competir com as organizações de grande porte.

Leite e Neto (2018) remetem que:

De acordo com a Receita Federal (2018), o Simples Nacional é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, previsto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Para efeitos da Lei complementar nº 123/06, considera-se microempresas (ME) aquelas cuja receita bruta anual é igual ou inferior a R\$ 360.000,00. Já as empresas de pequeno porte (EPP) são aquelas que cuja receita bruta anual é superior a R\$ 360.000,00 e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00. (RECEITA FEDERAL apud LEITE, NETO, 2018 p.10).

O Simples Nacional se trata de um regime tributário que possui guia de pagamento unificado, o DAS (Documento de Arrecadação do Simples Nacional). Essa guia promove a integração da apuração tributária das esferas Municipal, Estadual e Federal e através desta guia a empresa que optar pelo Simples Nacional recolherá, em regra geral, os tributos incidentes sobre sua operação de forma unificada.

Ainda de acordo com Leite e Neto (2018) os principais objetivos do Simples Nacional são:

integrar o fisco federal, estadual e municipal; melhorar o ambiente de negócios do país; racionalizar procedimentos para o fisco e para as empresas; unificar o recolhimento de tributos em nível federal, estadual e municipal; facilitar o cumprimento das obrigações tributárias; reduzir a carga tributária e diminuir a informalidade e incentivar a formação de novas empresas. (LEITE, NETO, 2018 p.11)

Como já dito anteriormente, o regime simplificado foi desenvolvido para Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. Entretanto, nem todas as microempresas e empresas de pequeno porte podem optar pelo tratamento diferenciado dispensado ao Simples Nacional.

A Lei Complementar 123/2006, artigo 3º, § 4º apresenta os impedimentos para ingresso ao Simples Nacional, onde é possível destacar:

- I - de cujo capital participe outra pessoa jurídica;
- 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;
- 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.

No Simples Nacional a tributação ocorre com base em anexos onde são classificadas as receitas da entidade, conforme a atividade econômica exercida.

A Lei Complementar nº 123/2006 mostra como deve ser feita essa tributação para cada atividade que, inicialmente, eram distribuídas entre seis anexos tributários. Porém, em 2016, houve uma mudança por força da Lei Complementar 155/2016 que entrou em vigência no dia 1 de janeiro de 2018.

“Entre tais mudanças, destacam-se a extinção do anexo VI e a transição para o anexo V. Posto que, as atividades previstas no anexo VI, anteriores a nova alteração, passaram a serem exercidas no anexo V conforme a Lei Complementar nº 155/2016. Sendo assim, percebe-se que a referida lei possui uma tributação mais onerosa nas atividades do anexo V, quando comparada à tributação das atividades do anexo III” (BRASIL, 2016 apud COSTA, ALEXANDRE, PACHECO, s/d, p. 2)

Segundo a Lei Complementar 123/2006, em regra geral, o anexo I é onde são classificadas as atividades comerciais. O Anexo II, por sua vez, classifica a receita proveniente da atividade industrial. Os demais anexos classificam as receitas de atividades provenientes da prestação de serviços, classificando-as em Anexo III, IV ou V.

Comungando com o disposto da Lei Complementar 123/2006, Crepaldi (2021) define a segregação das atividades entre os anexos da seguinte forma:

- revenda de mercadorias, que serão tributadas na forma do Anexo I;
- venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte, que serão tributadas na forma do Anexo II;
- prestação de serviços tributados na forma do Anexo III;
- prestação de serviços tributados na forma do Anexo IV;
- prestação de serviços previstos na forma do Anexo V;
- locação de bens móveis, tributadas na forma do Anexo III, deduzida parcela de ISS;
- atividade com incidência simultânea de IPI e de ISS, forma do Anexo II, deduzida a parcela correspondente ao ICMS e acrescida a parcela correspondente ao ISS prevista no Anexo III;
- escritórios de serviços contábeis, tributados na forma do Anexo III X tributação fixa;
- transportes intermunicipais e interestaduais de cargas – Anexo III, deduzindo a parcela de ISS, incluindo a de ICMS;
- transportes intermunicipais e interestaduais de passageiros na modalidade fluvial;
- nas demais modalidades, se transporte urbano ou metropolitano; ou realizado sob fretamento contínuo em área metropolitana para o transporte de estudantes ou trabalhadores. (CREPALDI, 2021, p. 114)

Assim que é definido o anexo para cada atividade geradora de receita para a entidade é necessário determinar a alíquota que ela será tributada. Lembrando que a mesma pode variar de acordo com a receita bruta acumulada dos últimos 12 meses da empresa, conhecida como RBT-12.

De acordo com FABRETTI, FABRETTI E FABRETTI (2019):

“O cálculo para descobrir a alíquota efetiva para cada atividade será o resultado da seguinte operação: Receita Bruta dos últimos 12 meses multiplicada pela alíquota nominal, constante no anexo referente à atividade, diminuída da parcela a deduzir. O valor apurado deverá ser dividido pela receita bruta acumulada nos últimos 12 meses.”

De forma mais clara, a alíquota efetiva pode ser calculada sob a seguinte equação:

$$\frac{RBT12 \times Aliq-PD}{RBT12}$$

Uma outra mudança importante trazida pela Lei Complementar 155/2016 foi a criação do Fator R. É autorizada pela Lei Complementar 123/2006 que as empresas inseridas no Anexo V (considerado um anexo mais oneroso) reduzam o seu ônus fiscal desde que sua folha de pagamento, inclusive a retirada de

pró-labore, dividida pela RBT12 seja igual ou superior a 28%, passando a ser tributadas no Anexo III, onde as alíquotas são consideravelmente menores.

Segundo a Lei Complementar 123/2006:

As atividades de prestação de serviços a que se refere o § 5o-I serão tributadas na forma do Anexo III desta Lei Complementar caso a razão entre a folha de salários e a receita bruta da pessoa jurídica seja igual ou superior a 28% (vinte e oito por cento).

Para o cálculo da razão a que se referem os §§ 5o-J e 5o-M, serão considerados, respectivamente, os montantes pagos e auferidos nos doze meses anteriores ao período de apuração para fins de enquadramento no regime tributário do Simples Nacional.

Crepaldi (2021) apresenta os elementos que compõe a análise do Fator r no Simples Nacional:

O Fator “r” deve ser encontrado mediante a relação entre a:

I –Folha de salários, incluídos os encargos, nos 12 (doze) meses anteriores ao período de apuração; e a

II –Receita bruta total acumulada auferida nos mercados interno e externo nos 12 (doze) meses anteriores ao período de apuração.” (CREPALDI, 2021, p. 121).

De forma exemplificativa, o Fator r é calculado sob a seguinte equação:

$$(r) = \frac{\text{Folha de salários incluídos encargos (em 12 meses)}}{\text{Receita Bruta (em 12 meses)}}$$

Tendo em vista o cunho social da Contabilidade, uma vez que a mesma classifica-se como Ciência Social Aplicada, é visível que o Fator r, além de possuir a relação direta com o âmbito fiscal (intrínseco por se relacionar com o regime tributário) pode possuir a relação com um cenário social bastante impactado, principalmente durante a pandemia da COVID-19: O desemprego.

Segundo matéria do G1 (2022)<sup>3</sup>, em setembro de 2020, no auge da pandemia, o número de desempregados aumentou 3,4 milhões a mais do que no mês de maio do mesmo ano, representando, aproximadamente, um total de 13,4 milhões de pessoas sem emprego no Brasil.

Isso pode ter sido em consequência ao fechamento de empresas decorrentes da propagação do vírus que, conseqüentemente, refletiu em desemprego e encerramento de empresas.

<sup>3</sup> Matéria do jornalista Daniel Silveira pelo caderno Economia do G1. Disponível em [g1.globo.com/economia/noticia/2022/09/30/desemprego-recua-para-89percent-em-agosto-aponta-ibge.html](https://g1.globo.com/economia/noticia/2022/09/30/desemprego-recua-para-89percent-em-agosto-aponta-ibge.html) Acesso em 10/11/2022.

Por outro lado, segundo a mesma matéria, o número de desemprego caiu para 8,9% em agosto de 2022 (menor índice desde 2015), entretanto junto com essa redução vem o recorde histórico de trabalho informal que representa trabalhadores sem carteira assinada.

Isso posto é válido destacar o problema ocasionado pelo trabalho informal, uma vez que são trabalhadores que não possuem vínculo empregatício e, por sua vez, não estão assegurados pela assistência social.

Um fator que pode contribuir para isso é a carga tributária incidente sobre a contratação, uma vez que as empresas do Anexo V do Simples Nacional, por exemplo, possuem o gasto adicional de 8% sobre o valor da remuneração a título de FGTS.

Entretanto, como mencionado anteriormente, o Fator R possui relação direta com a folha de pagamento da entidade tributada no referido anexo. Caso a empresa tenha uma relação de “Folha de Pagamento” x “Receita” igual ou superior a 28%, poderá deixar, por exemplo, de tributar 15,5% e passar a tributar 6,00% da receita (no caso da primeira faixa de RBT12).

Desse modo, a empresa que esteja com o trabalhador informal, mesmo que tenha os gastos trabalhistas (que não estão isentos pela informalidade) poderá, com a regularização do registro trabalhista dos seus colaboradores, aproveitar desse benefício fiscal, desde que atinja, pelo menos, o indicador de 28%.

Vale ressaltar, no entanto, que para que isso aconteça, a empresa prestadora de serviços enquadrados no Anexo V do Simples Nacional, deve possuir despesas com folha de pagamento, pró-labore e encargos maiores ou igual a 28% da receita auferida.

Logo, o empreendedor que visa reduzir o ônus fiscal de sua empresa usando o Fator R, optará por contratar colaboradores para que sua folha de pagamento seja, no mínimo, suficiente para utilização desse benefício.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do estudo realizado e do objetivo geral deste artigo, de analisar o Fator R no Simples Nacional como um instrumento de economia tributária e incentivo ao emprego, é notável que um planejamento tributário tende a contribuir com a continuidade de uma organização e sendo capaz de diminuir o ônus fiscal da empresa.

Desse modo, é de extrema importância que a escolha do regime de tributação de uma entidade seja feita de forma cuidadosa e sensata. Nesse sentido, é válido considerar que o profissional contábil é indispensável para o processo de planejamento tributário e, conseqüentemente, para que a entidade não tenha ônus fiscal indevido.

Uma possível solução para reduzir essa informalidade e contribuir, ainda, com a elisão fiscal de empresas tributadas com base no Anexo V do Simples Nacional pode ser encontrada no Fator R.

Mesmo com as melhorias na taxa de desemprego é importante destacar o grande índice de trabalho informal. Esse problema, além de acarretar falha na arrecadação tributária (uma vez que os encargos trabalhistas não são pagos corretamente pelos empregadores) pode gerar, ainda, o problema de assistência social, pois os trabalhadores informais não estarão cobertos pelos benefícios previstos para os trabalhadores formais que contribuam com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS.

A empresa que realiza corretamente o registro trabalhista e cumpre com as obrigações dessa relação, além de assegurar os seus empregados pode proporcionar um ambiente de trabalho mais justo e mais seguro para os empregadores, evitando possíveis passivos trabalhistas.

É importante salientar que o incentivo ao emprego, tratado neste artigo, têm, ainda, o cunho social. A relação de emprego pode contribuir para a economia local da sociedade onde a entidade está inserida.

Por fim, sob a ótica da elisão fiscal, fica evidente que o fator r proporciona uma economia considerável para as empresas tributadas com base no Anexo V do Simples Nacional. Essas entidades, quando aplicam corretamente o fator r, podem deixar de tributar com base no Anexo V (tributação mais onerosa) e passar a tributar com base no Anexo III (tributação menos onerosa).

## REFERÊNCIAS

BRASIL, República Federativa do. **Lei Complementar Nº 123, de 14 de Dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte [...]. Presidência da República. Disponível em:

[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm) Acesso em 28 Abr de 2022.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar Nº 155, de 27 de Outubro de 2016**. Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, para reorganizar e simplificar a metodologia de apuração do imposto devido por optantes pelo Simples Nacional [...]. Presidência da República. Disponível em:

[ww.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp155.htm](http://ww.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp155.htm) Acesso em 28 Abr de 2022.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei nº 1598, de 26 de dezembro de 1977**. Altera a legislação do imposto sobre a renda. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del1598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm) Acesso em 13 de Ago de 2022.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº 9580, de 22 de novembro de 2018**. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em:

[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm). Acesso em 12 de novembro de 2022.

\_\_\_\_\_. **Instrução Normativa nº 1700, de 14 de março de 2017**. Dispõe sobre a determinação e o pagamento do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas e disciplina o tratamento tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em [normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268) Acesso em 09 de Set de 2022.

COSTA, Lucas de Moraes; ALEXANDRE, Tamara Bernardo; PACHECO, Fernando. **A INFLUÊNCIA DAS DESPESAS COM FOLHA DE PAGAMENTO NO FATOR “R” DO REGIME SIMPLES NACIONAL: UM ESTUDO DE CASO NA EMPRESA SEDIEMPRES TECNOLOGIA LIVRE LTDA**. FACULDADE CAPIVARI – FUCAP, S/D.

COSTA, Gildevan Silva da. **LUCRO REAL X LUCRO PRESUMIDO X SIMPLES NACIONAL: UM COMPARATIVO ENTRE OS REGIMES DE TRIBUTAÇÃO**. Brasília, 2017. Disponível em

[repositorio.uniceub.br/jspui/bitstream/235/11401/1/21409309.pdf](http://repositorio.uniceub.br/jspui/bitstream/235/11401/1/21409309.pdf)

CREPALDI, Silvio. **Planejamento tributário: teoria e prática**. 4. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2021.



FABRETTI, Láudio Camargo; FABRETTI, Denise; FABRETTI, Dilene Ramos. **As micro e pequenas empresas e o Simples Nacional: tratamentos tributário, fiscal e comercial.** – São Paulo: Atlas, 2019.

LEITE, Victor Afonso Linhares Lima; NETO, Moises Ozório de Souza. **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COM ÊNFASE NA LEI COMPLEMENTAR Nº 155/16: UM ESTUDO DE CASO EM UMA EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO DE FONOAUDIOLOGIA DA CIDADE DE MOSSORÓ/RN.** MOSSORÓ-RN, 2018.

MARSARO, Brenda Cristina; REZENDE, Mariane Aparecida; PAULA, Míria Aparecida Barbosa de; SILVA, Patrícia Fernandes da; GUEDINE, Paulo Sérgio Moreira. **O Impacto das Alterações do Simples Nacional para as Micros e Pequenas Empresas: Um Estudo de Caso em uma Microempresa Localizada na cidade de Ribeirão Preto - SP.** 2018.

SILVA, Felipe Martins da; FARIA, Alberto Cunha de. **Planejamento Tributário. - Porto Alegre:** Sagah, 2017.

SILVEIRA, Daniel. **Desemprego recua para 8,9% em agosto com recorde de trabalhadores sem carteira assinada, aponta IBGE.** Matéria do G1 em 30/09/2022. Disponível em:

[g1.globo.com/economia/noticia/2022/09/30/desemprego-recua-para-89percent-em-a-gosto-aponta-ibge.ghtml](https://g1.globo.com/economia/noticia/2022/09/30/desemprego-recua-para-89percent-em-a-gosto-aponta-ibge.ghtml) Acesso em 10/11/2022.