

**O Impacto do Planejamento Tributário,
Comparando o Lucro Presumido Versus o
Simples Nacional, nas Prestadoras de Serviços de
Medicina em São Paulo, após o
Desenquadramento do ISS**

**The Impact of Tax Planning, Comparing the
Presumed Profit Versus the Simple National, in
Medicine Service Providers in São Paulo, After the
ISS Deployment**

Paula Antunes Brandão (pabrand@uol.com.br)

Especialista em Controladoria FECAP-SP

Viviane Baldan de Freitas (vivimajp@gmail.com)

Especialista em Controladoria FECAP-SP

Marcus Vinicius Moreira Zittei (marcuszittei@zittei.com.br)

Doutor em Ciências Contábeis e Administração FURB-SC e Mestre em Ciências Contábeis FECAP-SP;

Professor Orientador FECAP-SP

Recebido: 20/04/2016 – Aprovado: 05/01/2017. Publicado em 10/06/2017

Processo de Avaliação: Double Blind Review

RESUMO

O estudo de caso aqui relatado teve por objetivo analisar o impacto da comparação entre o Lucro Presumido e o Simples Nacional, levando em conta o desenquadramento do ISS nas receitas decorrentes da prestação de serviços de medicina, empresas estas que se enquadravam no regime especial de Sociedades Uniprofissionais - SUP, de acordo com a Prefeitura Municipal de São Paulo e como objetivo específico, avaliar a viabilidade da opção pelo Simples Nacional e seu impacto, feito um estudo sobre o faturamento de uma prestadora de serviços de medicina em São Paulo. Após o desenquadramento do ISS, houve um aumento considerável na sua carga tributária, podendo até inviabilizar a continuidade da atividade, desta forma buscou-se saber o impacto do planejamento tributário comparando o Lucro Presumido com o Simples Nacional. Baseado nessas premissas, este estudo analisou as evidências trazidas pelos autores nos temas Planejamento Tributário que trata de um estudo para medidas preventivas, pesquisando-se os efeitos econômicos e usando alternativas legais que gerem menos ônus, o regime tributário do Lucro Presumido, que é utilizado para presumir o lucro da pessoa jurídica, partindo de um lucro fixado e utilizando-se de percentuais padrões que são aplicados sobre a receita operacional bruta e outras receitas sujeitas à tributação e o regime do Simples Nacional um regime tributário diferenciado e simplificado. Utilizou-se a metodologia baseada na abordagem de pesquisa quantitativa, sabendo-se exatamente o que se pretende pesquisar. Por fim, foram realizadas simulações a fim de averiguar o impacto dos tributos no faturamento da entidade. Constatou-se que as empresas tributadas no Lucro Presumido e que foram desenquadradas, portanto, aumentando sua carga tributária devido ao aumento do ISS, baseados no faturamento de 2016, não teriam vantagem tributária para a transição para o Simples Nacional, nas empresas de prestação de serviços médicos em São Paulo. Estudos futuros poderiam enriquecer esse tema se considerarem as novas alterações do Simples para 2018.

Palavras-chaves: Lucro Presumido; Simples Nacional; Desenquadramento do ISS; Prestadoras de Serviços de Medicina em SP; Planejamento Tributário.

ABSTRACT

The purpose of this case study was to analyze the impact of the comparison between Presumed Profit and National Simple, taking into account the non-compliance of the ISS with income from medical services, which were part of the Uniprofessional Societies - SUP, according to the City Hall of São Paulo and as a specific objective, to evaluate the feasibility of the option for National Simples and its impact, made a study on the billing of a medical services provider in São Paulo. Following the lack of compliance with the ISS, there was a considerable increase in its tax burden, which may even impede the continuity of the activity, in order to know the impact of tax planning comparing Presumed Profit with National Simple. Based on these premises, this study analyzed the evidence presented by the authors in the subjects Tax Planning that deals with a study for preventive measures, investigating the economic effects and using legal alternatives that generate less burden, the tax regime of Presumed Profit that is used to presume the profit of the legal entity, starting from a fixed profit and using standard percentages that are applied on the gross operating revenue and other revenues subject to the tax and the regime of Nacional Simples a differentiated and simplified tax regime. We used the methodology based on the quantitative research approach, knowing exactly what we want to research. Finally, simulations were carried out in order to ascertain the impact of taxes on the entity's revenues. It was found that the companies taxed in Presumed Profit and that were disqualified, therefore, increasing their tax burden due to the increase of the ISS, based on the billing of 2016, would not have a tax advantage for the transition to Nacional Simples, services in São Paulo. Future studies could enrich this topic if they consider the new changes from Simple to 2018.

Keywords: Presumed Profit; National Simple; non-compliance of the ISS; Medical Service Providers in SP; Tax Planning.

1 INTRODUÇÃO

Segundo a Prefeitura de São Paulo (SÃO PAULO (SP), 2015) e de acordo com a Lei nº 13.701, de 24 de dezembro de 2003, que alterou a legislação do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, considerando como Regime Especial de Recolhimento do ISS, a empresa cujos sócios são habilitados ao exercício de uma mesma atividade e que prestam serviços de forma pessoal, em nome da sociedade, assumindo responsabilidade pessoal, podendo ser enquadrados no regime especial de recolhimento das Sociedades Uniprofissionais – SUP, que considera como base de cálculo do ISS um valor fixo mensal proporcional ao número de profissionais habilitados (SÃO PAULO (SP), 2003).

As empresas enquadradas neste regime, a partir de 2015, passaram a ter a obrigação de declarar anualmente, respondendo eletronicamente, se continuam atendendo as condições estabelecidas na Lei acima citada, através da D-SUP (Declaração das Sociedades Uniprofissionais). A falta da entrega desta declaração, implica no desenquadramento automático deste regime, implicando no recolhimento do ISS com base no Valor dos Serviços Prestados (SÃO PAULO (SP), 2015).

No final de 2016, no preenchimento da D-SUP, sistema que permite que essa declaração seja feita eletronicamente, através de um formulário em que são apresentadas perguntas para verificar se todas as condições para manutenção do regime especial são atendidas, uma pergunta foi inserida no questionário sobre a expressão LTDA. Ao informar se as empresas adotavam o modelo de responsabilidade limitada, e constassem em seu nome empresarial a expressão Limitada ou Ltda., foram desenquadradas, ou seja, sendo excluídas do regime especial de recolhimento de ISS (NASCIMENTO, 2016; D-SUP, 2017).

Está previsto no artigo 1.158, do Código Civil Brasileiro, a obrigatoriedade da expressão Ltda. no final do nome da organização, sendo que, se a palavra limitada não aparecer no nome da sociedade, presume-se então que é ilimitada a responsabilidade dos sócios, e assim será tratada. A sociedade empresarial de responsabilidade limitada (Ltda.) é o modelo de pessoa jurídica mais comum no Brasil. Ele estabelece no contrato social quanto vale cada cota e a participação de cada sócio. Essa participação previamente acordada é que limita tanto o que o sócio irá lucrar como sua responsabilidade quanto a dívidas da empresa (BRASIL, 2002).

De acordo com Nascimento (2016), este fato fez com que as empresas desenquadradas tivessem um aumento considerável na sua carga tributária, podendo até inviabilizar a continuidade da atividade, mas por outro lado possibilitou que as mesmas optassem pelo Simples Nacional.

Assim, tendo em conta as referências teóricas a respeito do planejamento tributário, e também a legislação vigente, elegeu-se como objetivo geral de pesquisa analisar o impacto da comparação entre o Lucro Presumido e o Simples Nacional, levando em conta o desenquadramento do ISS nas receitas decorrentes da prestação de serviços de medicina. Em seguida, como objetivo específico, procura-se avaliar a viabilidade da opção pelo Simples Nacional e seu impacto, feito um estudo sobre o faturamento de uma empresa, com sede em São Paulo, explorando bases de faturamento em 2016 para efeitos de investigação do fenômeno.

Os desafios e problemas no setor da prestação de serviços de medicina obrigam as empresas e profissionais adotarem uma preocupação e foco no planejamento tributário, assim evidenciando um novo cenário na cidade de São Paulo. Diante deste panorama, procurou-se responder, neste trabalho a seguinte questão de pesquisa: Qual o resultado da comparação entre o Lucro Presumido e o Simples Nacional levando em conta o desenquadramento do ISS nas receitas decorrentes da prestação de serviços de medicina?

O estudo justifica-se para tal realização, na importância da discussão da temática do planejamento tributário na prestação de serviços de medicina, sendo de relevância econômica, principalmente levando-se em conta o foco na cidade de São Paulo, onde se faz necessário um estudo para o desenvolvimento e viabilidade deste mercado, uma vez que de acordo com a Demografia Médica do Brasil 2015 (Scheffer, 2015) o setor cresceu em 35 anos quase 4 vezes mais que a população e segundo o levantamento, há 70.845 médicos especialistas no Estado de São Paulo, sendo 56,2% concentrados na Grande São Paulo, representando 64.244 médicos. Sua contribuição trata-se de um tema que as questões podem ser exploradas e expostas no meio acadêmico por novas óticas e perspectivas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário tornou-se uma necessidade básica para os contribuintes em um ambiente em constante alteração na legislação. Sendo necessário o profissional estar

constantemente atento para não induzir o contribuinte a cometer uma infração contra a ordem tributária. Os autores Borges (2015) e Chaves (2010), corroboram que o direito à economia de impostos deve ser exercido com a prática de ações válidas e legítimas. Assim utilizando de meios lícitos com a finalidade de harmonizar as transações futuras ao objetivo de excluir, minimizar ou adiar o ônus tributário.

Sendo um estudo para medidas preventivas, pesquisando-se os efeitos econômicos e jurídicos, usando alternativas legais que gerem menos ônus, o planejamento tributário também requer bom senso do planejador, pois pode-se gerar elisão ou evasão fiscal. Sendo a elisão, a redução da carga tributária dentro da legalidade e a evasão, o descumprimento de determinações legais, podendo ser classificada como crime da sonegação fiscal (FABRETTI, 2009).

Na mesma linha de raciocínio, Andrade Filho (2008) define o planejamento tributário como sendo uma escolha entre alternativas para situações jurídicas que visam diminuir ou reduzir o ônus tributário, dentro dos limites legais e licitude para proporcionar a menor carga tributária. Como ressalta Torres (2011), não podemos confundir o planejamento legítimo, sendo a elisão lícita, com o planejamento abusivo, cometendo a evasão fiscal, aplicando neste assunto as regras do Direito Tributário, baseando-se no Código Tributário Nacional.

O art. 3 da Lei n. 5.172 de 25 de outubro de 1966 (BRASIL, 1966), denominada de Código Tributário Nacional, explica: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Vários são os tributos no Brasil, podendo ser classificados como taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório, contribuições especiais e impostos, totalizando 94 conforme a lista de tributos existentes no Brasil, atualizada em 22 de dezembro de 2016 pelo Portal Tributário (2017).

A Lei n. 8.137 de 1990 (BRASIL, 1990), em seu art. 1 constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

- I - Omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;
- II - Fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;
- III – Falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;
- IV - Elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - Negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Diante deste cenário tão complexo, o planejamento tributário para profissionais da saúde se faz necessário para uma gestão competente, eficaz e dentro da lei. Tendo como início a escolha do regime tributário que melhor se enquadra e que não gere problemas com a Receita Federal.

2.2 LUCRO PRESUMIDO

O conceito do Lucro Presumido pode ser explicado como sendo uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do Imposto de Renda (IRPJ), e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano-calendário, à apuração do lucro real (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2017; RODRIGUES, 2011).

Em regra, é utilizado para presumir o lucro da pessoa jurídica, partindo de um lucro fixado e utilizando-se de percentuais padrões que são aplicados sobre a receita operacional bruta e outras receitas sujeitas à tributação como financeiras e alugueis. Desta forma, por não se tratar do lucro contábil factual, mas uma aproximação fiscal, é chamado de Lucro Presumido. A base de cálculo, aplicada no ramo de atividade foco deste estudo de caso, da CSLL corresponde a 32% da receita bruta nas atividades de prestação de serviços em geral, e para determinação do IRPJ o percentual fica em 32% para serviços profissionais médicos (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2017).

Trata-se de um regime muito difundido e um bom mecanismo de planejamento tributário, devido sua simplicidade e principalmente pela economia em tributos, especialmente nas empresas altamente lucrativas. Não havendo nenhum impedimento legal, a opção será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário. A saída pode ocorrer anualmente por opção ou obrigatoriedade, uma vez que a pessoa jurídica deixa de se enquadrar nas condições para permanecer no sistema (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2017).

Pode-se considerar que o lucro presumido é uma presunção, por parte do fisco, do que seria o lucro das pessoas jurídicas caso não existisse a contabilidade e com base nas atividades que elas desenvolvem. Sendo assim, a forma que o fisco se utiliza para retirar a parte que lhe cabe. Pensando desta forma, independentemente da situação, determinada parte da receita

auferida pela pessoa jurídica pertencerá ao fisco, portanto, para o Governo Federal não importa se ocorreram despesas financeiras, com vendas, com funcionários ou outras despesas gerais. Neste regime o importante é a receita bruta auferida, uma vez que ela servirá de base de cálculo para a presunção do imposto e por consequência, a parte que será da União (COSTA; POLI; ROVETTA, 2008).

Segundo Azevedo (2016), podem optar pela tributação com base no Lucro Presumido as pessoas jurídicas não enquadradas nas restrições contidas no artigo 22 da IN RFB n. 1.515/2014, cuja receita 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 no ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses e que não estejam obrigadas à tributação pelo lucro real em função da atividade exercida ou da sua constituição societária ou natureza jurídica. O período de apuração para o lucro presumido é trimestral, encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

Conforme a Receita Federal (2016), compreende-se no conceito de receita bruta o preço da prestação de serviços em geral e as receitas da atividade objeto da pessoa jurídica, neste considerando o ramo de atividade estudado sendo serviços de medicina. Na receita bruta incluem-se os tributos sobre elas incidentes, e deverão ser excluídas os descontos incondicionais concedidos, bem como os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do contratante pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.

2.3 SIMPLES NACIONAL

Segundo a Receita Federal o Simples Nacional é um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido previsto na Lei Complementar n. 123, de 2006, aplicável às Microempresas e às Empresas de Pequeno Porte, a partir de 01.07.2007 (BRASIL, 2017).

O art. 12 da referida Lei Complementar (BRASIL, 2017) define o Simples Nacional como um Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, também estabelece normas gerais relativas às Microempresas e às Empresas de Pequeno Porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, abrangendo, não só o regime tributário diferenciado (Simples Nacional), como também aspectos relativos às licitações públicas, às relações de trabalho, ao estímulo ao crédito, à capitalização e à inovação, ao acesso à justiça, dentre outros (BRASIL, 2006).

O Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) foi instituído pela mesma Lei Complementar anteriormente citada e regulamentado pelo Decreto n. 6.038, de 7 de fevereiro de 2007 (BRASIL, 2007), sendo vinculado ao Ministério da Fazenda, tratando dos aspectos tributários do Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte e é composto por representantes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Com embasamento legal no art. 3 da Lei Complementar n. 123 de 2006 (BRASIL, 2006), a partir de janeiro de 2012, considera-se ME (Microempresa), a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário que auferiram, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais). Considera-se EPP (Empresas de Pequeno Porte), a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário que auferiram, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais). Sendo que os limites de receita bruta para definição de ME e EPP no ano-calendário de início de atividade serão proporcionais ao número de meses compreendido entre o início da atividade e o final do respectivo ano-calendário, consideradas as frações de meses como um mês inteiro.

Rodrigues et al. (2011, p. 687) explicam no âmbito de natureza tributária, que a finalidade do Simples Nacional foi para beneficiar as microempresas e empresas de pequeno porte com objetivo de simplificar o processo burocrático e unificar os pagamentos dos seguintes tributos e contribuições:

- a) Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);
- b) Contribuição Social sobre o Lucro (CSL);
- c) Imposto sobre os Produtos Industrializados (IPI);
- d) Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS);
- e) Contribuição para o PIS-Pasep;
- f) Contribuição para Seguridade Social;
- g) Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS);
- h) Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.

De acordo com a Agência do Senado (2016), foi sancionado novo limite para o enquadramento no Simples Nacional e ampliado o prazo de parcelamento das dívidas tributárias de pequenas e microempresas, através da Lei Complementar n. 155 de 2016 (BRASIL, 2016). Esta, altera a Lei Complementar n. 123 para reorganizar e simplificar a metodologia de apuração do imposto devido por optantes pelo Simples Nacional.

O art. 79-E da Lei Complementar n. 155 de 27 de outubro de 2016 (BRASIL, 2016), trata sobre os valores de receita bruta, referentes à 31 de dezembro de 2017, para as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional que durante o ano-calendário de 2017

faturaram entre R\$ 3.600.000,01 (três milhões, seiscentos mil reais e um centavo) e R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais), continuarão automaticamente incluídas no Simples Nacional, sendo os efeitos a partir de primeiro de janeiro de 2018.

No que se refere aos impedimentos para se optar pelo Simples Nacional, Rodrigues et al. (2011) ressaltam o art. 3 da Lei Complementar n. 123 (BRASIL, 2006), onde constam, independente da atividade jurídica, relação de impeditivos societários que tornam nulos de se beneficiar do tratamento jurídico e tributário diferenciado. Quanto a exclusão, o art. 30 da referida Lei Complementar (BRASIL, 2006), trata das condições e prazos.

Estão obrigadas a entregar a Declaração anual do Simples Nacional (DASN) todas as ME e EPP que se encontram como optantes pelo Simples Nacional em algum período dos anos-calendários a partir de 01 jan. 2007, também é permitida a entrega por empresas que não constam como optantes, desde que possuam processo formalizado em uma das unidades das Fazendas Federal, Estadual ou Municipal (BRASIL, 2006).

No que tange as prestadoras de serviços de medicina, objeto de nossa pesquisa, estas estão relacionadas no § 5. I do art. 18 da Lei Complementar 123 de 2016 (BRASIL, 2006), com alíquotas variando entre 16,93% a 22,45% nas atividades de clínica médica com recursos para a realização de exames complementares, conforme Tabela 1. Compreendendo como sendo as atividades de consultas e tratamento médico prestadas a pacientes que não estão sob regime de internação, como: consultórios, ambulatórios, postos de assistência médica, clínicas médicas especializadas ou não, policlínicas, consultórios privados em hospitais, clínicas de empresas, bem como realizadas no domicílio do paciente (BRASIL, 2006).

Com vigência em 1º de janeiro de 2015 o anexo VI da Lei Complementar n. 123 de 14 de dezembro de 2006, incluído pela Lei Complementar n. 147 de 7 de agosto de 2014, expõe (BRASIL, 2014):

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas decorrentes da prestação de serviços relacionados no § 5o-I do art. 18 desta Lei Complementar (BRASIL, 2014).

1) Será apurada a relação (r) conforme abaixo:

(r) = Folha de Salários incluídos encargos (em 12 meses)

Receita Bruta (em 12 meses)

2) A partilha das receitas relativas ao IRPJ, PIS/Pasep, CSLL, COFINS e CPP arrecadadas na forma deste Anexo será realizada com base nos parâmetros definidos na Tabela V-B do Anexo V desta Lei Complementar.

3) Independentemente do resultado da relação (r), as alíquotas do Simples Nacional corresponderão ao seguinte (Tabela 1):

TABELA 1 – Alíquotas do Simples Nacional.

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.

Lima e Resende (2012) descrevem que o Simples Nacional não foi a criação de um novo tributo, mas uma sistemática de apuração de tributos de forma simplificada. Possui não somente o objetivo de redução de tributos para as micro e pequenas empresas, mas principalmente a simplificação no cumprimento de obrigações acessórias, bem como acesso ao crédito, a tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão.

3 METODOLOGIA

Prodanov e Freitas (2009, p. 19) entendem que:

A metodologia científica preconiza uma série de regras através das quais o conhecimento deve ser obtido. Essas regras atribuem a produção científica um alto grau de confiabilidade na medida em que permitem apresentar comprovação daquilo que afirmam.

Para o desenvolvimento do estudo, a metodologia utilizada é baseada na abordagem de pesquisa quantitativo, com a utilização de estudo de caso, baseado na necessidade de compreender um fenômeno social atual e complexo, sabendo-se exatamente o que se pretende pesquisar. Assim obtém-se conhecimento sobre o assunto, a fim de explicar os acontecimentos existentes (YIN, 2005).

O estudo de caso foi realizado na Empresa X, cujos sócios são habilitados ao exercício de uma mesma atividade e que prestam serviços de forma pessoal, em nome da sociedade, assumindo responsabilidade pessoal, podendo ser enquadrados no regime especial de recolhimento das Sociedades Uniprofissionais – SUP.

Como fonte primária, foi utilizado a base de faturamento em 2016 para efeitos de investigação do fenômeno.

Adotou-se em linhas gerais para a estruturação do trabalho o protocolo para elaboração de relatos técnicos, conforme proposto por Biancolino (2012).

4 ANÁLISE DOS DADOS

A empresa pesquisada, doravante denominada Empresa X, trata-se de uma empresa de sócios com a mesma atividade profissional, neste caso, 2 médicos, que na constituição da sociedade, se enquadrava no regime especial de Sociedades Uniprofissionais - SUP, de acordo com a Prefeitura Municipal de São Paulo. Este regime especial tinha como benefício a redução da carga tributária no ISS, conforme explicado anteriormente, considerando como Regime Especial de Recolhimento do ISS, a empresa cujos sócios são habilitados ao exercício de uma mesma atividade e que prestam serviços de forma pessoal, em nome da sociedade, assumindo responsabilidade pessoal, podendo ser enquadrados neste regime, que considera como base de cálculo do ISS um valor fixo mensal proporcional ao número de profissionais habilitados.

As empresas enquadradas neste regime, a partir de 2015, passaram a ter a obrigação de declarar anualmente, respondendo eletronicamente, se continuavam atendendo as condições estabelecidas na Lei, através da D-SUP (Declaração das Sociedades Uniprofissionais). Ao ser desenquadrada no D-SUP no final de 2016, a Empresa X, teve um aumento considerável na sua carga tributária, no que se refere ao pagamento do ISS, agora sobre a Receita Bruta.

Após o desenquadramento, tornou-se optante do Lucro Presumido, que é utilizado para presumir o lucro da pessoa jurídica, partindo de um lucro fixado e utilizando-se de percentuais padrões que são aplicados sobre a receita operacional bruta e outras receitas sujeitas à tributação. Diante deste cenário houve a necessidade de um Planejamento Tributário, que como já foi visto anteriormente, trata-se de um estudo para medidas preventivas, pesquisando-se os efeitos econômicos e usando alternativas legais que gerem menos ônus, desta forma, aplicou-se o estudo sobre a viabilidade da opção pelo Simples

Nacional, que como foi explicado é um regime tributário diferenciado e simplificado, aplicável às Microempresas e às Empresas de Pequeno Porte.

Neste estudo foram considerados todos os impostos incidentes sobre a receita bruta no regime atual, o Lucro Presumido (PIS, COFINS, IRPJ, AIRE, quando houver, CSSL, ISS E INSS).

A empresa pesquisada, obteve faturamento bruto, no ano de 2016, no valor de R\$ 1.792.675,27 (um milhão, setecentos e noventa e dois mil, seiscentos e setenta e cinco reais e vinte e sete centavos).

A tabela 2 apresenta o faturamento mensal da Empresa X, e a apuração de tributos federais nos regimes Lucro Presumido e SIMPLES, respectivamente.

TABELA 2 – Faturamento auferido, apurado por duas opções de tributação.

Mês	Receita	Regime de Tributação	
		Presumido	Simples
Janeiro	R\$ 191.088,53	R\$ 27.687,12	R\$ 34.059,34
Fevereiro	R\$ 187.299,61	R\$ 27.144,16	R\$ 34.717,77
Março	R\$ 196.372,02	R\$ 43.694,24	R\$ 37.057,48
Abril	R\$ 199.766,08	R\$ 28.930,61	R\$ 38.233,91
Mai	R\$ 198.101,10	R\$ 28.692,02	R\$ 39.699,81
Junho	R\$ 0,00	R\$ 304,13	R\$ 198,45
Julho	R\$ 0,00	R\$ 304,13	R\$ 198,45
Agosto	R\$ 211.685,26	R\$ 30.638,63	R\$ 43.255,23
Setembro	R\$ 205.687,42	R\$ 45.029,14	R\$ 42.693,47
Outubro	R\$ 185.260,54	R\$ 26.851,97	R\$ 39.418,11
Novembro	R\$ 200.963,06	R\$ 29.102,14	R\$ 43.164,35
Dezembro	R\$ 16.451,65	R\$ 17.911,65	R\$ 3.715,81
Total	R\$ 1.792.675,27	R\$ 306.289,93	R\$ 356.412,18

Fonte: Dados coletados pelas autoras.

Em relação aos meses que não houveram faturamento, o INSS impreterivelmente deverá ser pago, por não haver vínculo com o faturamento, tanto no Lucro Presumido, quanto no Simples Nacional, cada um respeitando a sua tabela.

A tabela 3 demonstra a memória de cálculo da apuração do mês de janeiro isoladamente e o valor a recolher dos tributos federais, pelo Lucro Presumido e pelo Simples Nacional.

TABELA 3 – Demonstração de Apuração de Tributos Federais.

Resultado	Valor a recolher	
	Presumido	Simplex
Receita de Vendas	R\$ 191.088,53	R\$ 191.088,53
Tributos e Contr. Federal	R\$ 27.687,12	R\$ 34.059,34
Apuração		
Janeiro	Recolher	Recolher
PIS	R\$ 1.242,08	
COFINS	R\$ 5.732,66	
IR	R\$ 9.172,25	
CS	R\$ 5.503,35	
ADICIONAL		
ISS	R\$ 5.732,66	
INSS	R\$ 304,13	R\$ 198,45
SIMPLES		R\$ 33.860,89
Total	R\$ 27.687,12	R\$ 34.059,34

Fonte: Dados coletados pelas autoras.

As empresas de serviços médicos (objeto deste estudo) se enquadram no Anexo VI da Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006 (BRASIL, 2006) – incluído pela Lei Complementar n. 147, de 7 de agosto de 2014 (BRASIL, 2014).

TABELA 4 - Anexo VI da Lei Complementar n. 123.

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%

Fonte: BRASIL, 2006.

Em uma análise trimestral da aplicação das alíquotas, no Lucro Presumido, as alíquotas não têm alteração, tendo somente o impacto no IR Trimestral quando o faturamento excede R\$ 60.000 (sessenta mil reais). Comparando com o SIMPLES, devido a progressão da alíquota pela tabela, mesmo com um faturamento menor, a alíquota utilizada é pelo total do faturamento do ano, que é muito acima do praticado no Lucro Presumido.

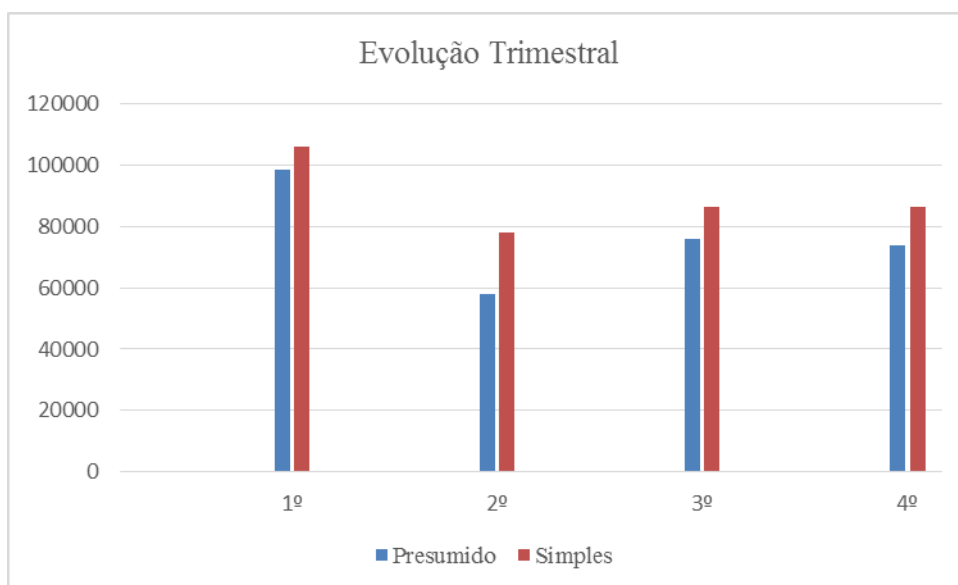
TABELA 5 – Análise Trimestral.

Trimestre	Receita	Presumido	Simples	Diferença LP X SIMPLES
1º	R\$ 574.760,16	R\$ 98.525,52	R\$ 105.834,58	-R\$ 7.309,06
2º	R\$ 397.867,18	R\$ 57.926,76	R\$ 78.132,17	-R\$ 20.205,41
3º	R\$ 417.372,68	R\$ 75.971,90	R\$ 86.147,15	-R\$ 10.175,26
4º	R\$ 402.675,25	R\$ 73.865,75	R\$ 86.298,27	-R\$ 12.432,52
Total	R\$ 1.792.675,27	R\$ 306.289,93	R\$ 356.412,18	-R\$ 50.122,25

Fonte: Dados coletados pelas autoras.

Considerando os dados acima, o Gráfico 1 apresenta a comparação do recolhimento dos tributos Federais, tanto no regime do Lucro Presumido, como no Simples Nacional, demonstrando que nos quatro trimestres a opção pelo Lucro Presumido demonstrou o valor reduzido, sendo mais vantajoso.

GRÁFICO 1: Evolução de Recolhimento dos Tributos Federais

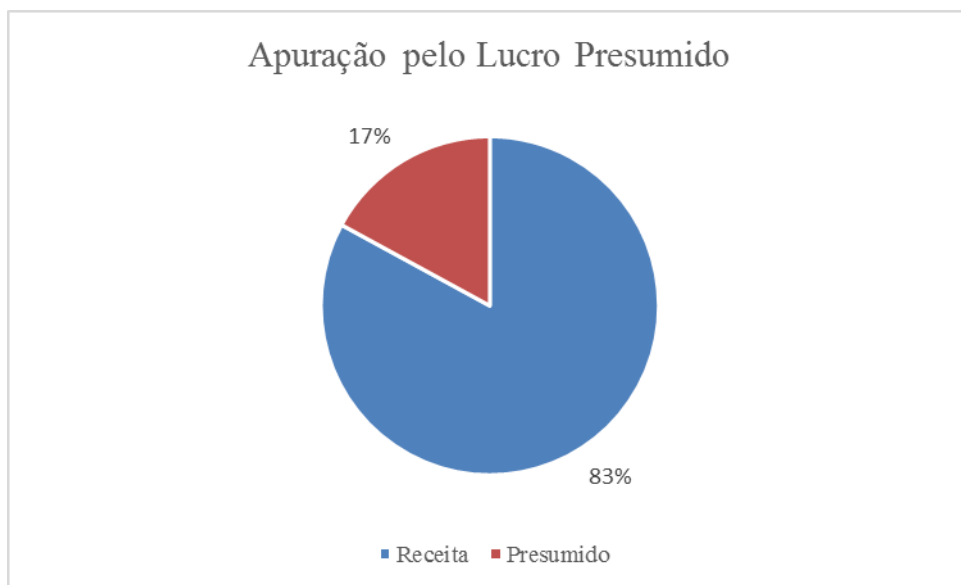


Fonte: Dados coletados pelas autoras.

Nos gráficos 2 e 3, é apresentado a representação percentual do resultado anual da apuração realizada nas duas formas de tributação indicadas, referente a Empresa X que foi base para o estudo de caso de pesquisa, sendo seu faturamento anual de R\$ 1.792.675,27 e Lucro Presumido apurado no ano de R\$ 306.289,93, este, portanto representando 17,08% do

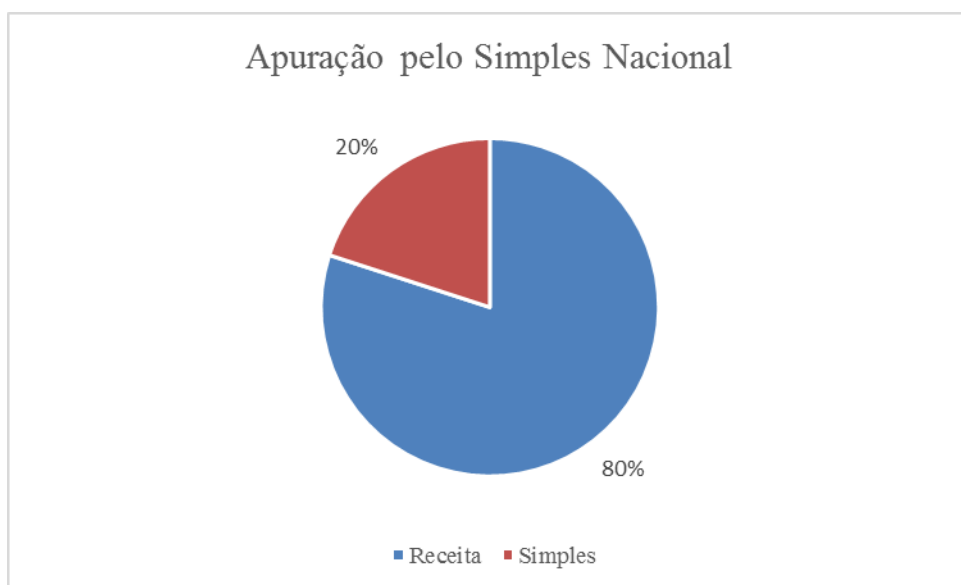
total do faturamento e para o Simples Nacional o total apurado no ano de R\$ 356.412,18 e representando 19,88% do total do faturamento anual.

GRÁFICO 2: Recolhimento de Tributos Federais apurados pelo Lucro Presumido



Fonte: Dados coletados pelas autoras.

GRÁFICO 3: Recolhimento de Tributos Federais apurados pelo Simples Nacional



Fonte: Dados coletados pelas autoras.

A Empresa X apresentou faturamento de R\$ 1.700 Milhão/Ano, e constatou-se na Tabela 2 que a apuração de tributos federais pelo Lucro Presumido apresenta menor dispêndio financeiro, portando maior economia tributária.

5 CONCLUSÃO

As prestadoras de serviços de medicina em São Paulo, após o desenquadramento do ISS, tiveram um aumento considerável na sua carga tributária, podendo até inviabilizar a continuidade da atividade, portanto buscaram saber o impacto do planejamento tributário em suas empresas, comparando o Lucro Presumido com o Simples Nacional.

Como objetivo geral de pesquisa analisou-se o impacto da comparação entre o Lucro Presumido e o Simples Nacional, levando em conta o desenquadramento do ISS nas receitas decorrentes da prestação de serviços de medicina e como objetivo específico, procurou-se avaliar a viabilidade da opção pelo Simples Nacional e seu impacto, feito um estudo sobre o faturamento de uma empresa denominada aqui de Empresa X, com sede em São Paulo, explorando bases de faturamento em 2016 que foi no montante de R\$ 1.792.675,27 (um milhão, setecentos e noventa e dois mil, seiscentos e setenta e cinco reais e vinte e sete centavos).

Diante deste novo cenário no setor da prestação de serviços de medicina, com foco no planejamento tributário, procurou-se responder neste trabalho a questão de pesquisa: Qual o resultado da comparação entre o Lucro Presumido e o Simples Nacional levando-se em conta o desenquadramento do ISS nas receitas decorrentes da prestação de serviços de medicina?

Concluiu-se que as empresas tributadas no Lucro Presumido e que foram desenquadradas no SUP e, portanto, aumentando sua carga tributária devido ao aumento do ISS, baseados no faturamento de 2016, não teriam vantagem tributária ou qualquer vantagem financeira para a transição para o Simples Nacional das empresas que tem suas atividades enquadradas no Anexo VI, entre elas as empresas de prestação de serviços médicos.

Verificou-se que usando como base o faturamento auferido em 2016 e apurando os tributos federais nos regimes Lucro Presumido e Simples Nacional, o Lucro Presumido totaliza o montante de R\$ 306.289,93 (trezentos e seis mil, duzentos e oitenta e nove reais e noventa e três centavos) /ano, contra os R\$ 356.412,18 (trezentos e cinquenta e seis mil, quatrocentos e doze reais e dezoito centavos) /ano do Simples Nacional, gerando uma diferença de R\$ 50.122,25 (cinquenta mil, cento e vinte de dois reais e vinte e cinco centavos)

/ano. Sendo assim, pode-se observar que o Simples Nacional, nas normas vigentes, pode gerar efeito enganoso às empresas de prestação de serviços de medicina.

Estudos futuros poderiam enriquecer esse tema se considerarem as novas alterações do Simples para 2018, sendo elas: a) elevação do limite de receita bruta para R\$ 4,8 milhões; b) a partir de 01.01.2018, o limite de receita bruta, para fins de permanência no Simples, será de R\$ 4.800.000,00 anuais; c) a empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional em 31 de dezembro de 2017 que durante o ano calendário de 2017 auferir receita bruta total anual entre R\$ 3.600.000,01 (três milhões, seiscentos mil reais e um centavo) e R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais) continuará automaticamente incluída no Simples Nacional com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2018, ressalvado o direito de exclusão por comunicação da optante; d) observe-se que o novo limite de receita bruta não se aplica ao ano calendário de 2016. A empresa optante pelo Simples Nacional que tiver receita superior a R\$ 3,6 milhões em 2016 será excluída do regime a partir de 2017 (considerando as demais regras de exclusão por excesso de receita); e) outro detalhe é que, para efeito de recolhimento do ICMS e do ISS no Simples Nacional, o limite máximo de receita bruta permanecerá os atuais R\$ 3.600.000,00/ano.

Uma questão importante: quanto maior a folha de pagamento, menor a alíquota. Isso quer dizer que mesmo as atividades que em teoria pagam mais impostos podem ser enquadradas ainda no anexo III. Para isso, a razão entre o valor da folha salarial e a receita bruta deve ser igual ou maior que 28%. Já se o contrário ocorrer e empresas que em um primeiro momento figuram nos anexos III e IV tiverem uma relação entre folha e receita menor que 28%, elas serão tributadas de acordo com as alíquotas maiores, previstas no anexo V.

REFERÊNCIAS

AGENCIA DO SENADO. – Senado Federal. **Portal de Notícias**. Disponível em <<http://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2016/10/27/sancionado-novo-limite-para-enquadramento-de-microempresas-no-simples-nacional>>. Acesso em: 15 mar. 2017.

ANDRADE FILHO E. O. **Imposto de Renda das Empresas**: inclui contribuições sobre o lucro e as receitas devidas pelas empresas. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

AZEVEDO, O R. **Apuração do e-Lalur, Lacs, IR, PIS/Cofins: (novas regras)**. 2. ed. São Paulo: IOB SAGE, 2016.

BIANCOLINO, C. A. et al. Protocolo para elaboração de relatórios de produção técnica. **Revista de Gestão e Projetos**. São Paulo, v. 3, n. 2, p 294-307, mai/ago, 2012. Disponível em:

<<http://www.revistagep.org/ojs/index.php/gep/article/view/121/297>>. Acesso em: 19 fev. 2017.

BORGES H. B. **Planejamento Tributário: IPI, ICMS, ISS e IR**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

BRASIL. **Decreto n. 6.038**, de 7 de fevereiro de 2007. Institui o Comitê Gestor do Simples Nacional - CGSN, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6038.htm>. Acesso em: 14 mar. 2017.

BRASIL. **Lei n. 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 20 mar. 2017.

BRASIL. **Lei n. 8.137**, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm. Acesso em: 20 mar. 2017.

BRASIL. **Lei n. 10.406**, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm>. Acesso em: 19 fev. 2017.

BRASIL. **Lei Complementar n. 123**, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 14 mar. 2017.

BRASIL. **Lei Complementar n. 147**, de 7 de agosto de 2014. Altera a Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006, e as Leis nos 5.889, de 8 de junho de 1973, 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, 9.099, de 26 de setembro de 1995, 11.598, de 3 de dezembro de 2007, 8.934, de 18 de novembro de 1994, 10.406, de 10 de janeiro de 2002, e 8.666, de 21 de junho de 1993; e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/LEIS/LCP/Lcp147.htm>. Acesso em: 15 mar. 2017.

BRASIL. **Lei Complementar n. 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; altera as Leis nos 9.613, de 3 de março de 1998, 12.512, de 14 de outubro de 2011, e 7.998, de 11 de janeiro de 1990; e revoga dispositivo da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp155.htm>. Acesso em: 15 mar. 2017.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Simples Nacional**. Disponível em: <<https://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Default.aspx>> Acesso em: 14 mar. 2017.

CGSN. – Governo Federal. Ministério da Fazenda. Portal de Serviços. **Comitê Gestor do Simples Nacional**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action?facetsExistentes=&orgaosSelecionados=CGSN&tiposAtosSelecionados=67&lblTiposAtosSelecionados=Res.&tipoAtoFacet=&siglaOrgaoFacet=&anoAtoFacet=&termoBusca=&numero_ato=&tipoData=2&dt_inicio=&>. Acesso em: 14 mar. 2017.

CHAVES F. C. **Planejamento Tributário na Prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

COSTA, A. P. C.; POLI, E. M. A.; ROVETTA, M. P. **Arrecadação Federal: Estudo de caso aplicado aos sistemas de tributação SIMPLES e Lucro Presumido**. PIO XII – UNICES, n. 7. Espírito Santo: Maio, 2008. Disponível em: <http://www.faculdade.pioxii-es.com.br/anexos/Sapientia07/RC_N7_Pio_XII_artigo_5.pdf>. Acesso em: 15 abr. 2017.

D-SUP. c2017 - Prefeitura de São Paulo. Secretaria de Finanças e Desenvolvimento Econômico. **Simulador do Sistema de Declaração das Sociedades Uniprofissionais**. Disponível em: <<https://dsup.prefeitura.sp.gov.br/SimularDeclaracao/HipotesesDesenquadramentoSimulacao>>. Acesso em: 19 fev. 2017.

FABRETTI L. C.; FABRETTI D.; FABRETTI D. R.; MUNHÓS J. L. **Contabilidade Tributária**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LIMA E. M.; RESENDE A. J.A Tributação da prestação de serviços contábeis: profissional liberal ou empresa – o que é melhor? **Revista da Micro e Pequena Empresa**. v. 6, n. 2, p. 4-27, Maio-Agosto, 2012. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/resultadobusca/?eou%5B%5D=&tipo_busca=avancado&campo%5B%5D=PALAVRACHAVE&texto%5B%5D=SIMPLES+NACIONAL&eou%5B%5D=E&campo%5B%5D=TITULO&texto%5B%5D=&eou%5B%5D=E&campo%5B%5D=TITULO&texto%5B%5D=&mes_inicio=&ano_inicio=&mes_fim=&ano_fim=&busca_tipo_documento%5B%5D=6>. Acesso em: 16 mar. 2017.

NASCIMENTO, J. **D-SUP 2016 – Desenquadramento por uso da expressão LTDA**. out. 2016. Disponível em: <<https://sigaofisco.blogspot.com.br/2016/10/d-sup-2016-desenquadramento-por-uso-da.html>>. Acesso em: 19 fev. 2017.

PORTAL TRIBUTÁRIO. O QUE É Lucro Presumido. São Paulo: Portal Tributário, 2017. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/artigos/oquee_lucropresumido.htm>. Acesso em: 15 abr. 2017.

PRADANOV, C. C.; FREITAS, E. C. **Metodologia do trabalho científico: Métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico**. Novo Hamburgo: Feevale, 2009.

RECEITA FEDERAL. Ministério da Fazenda. Subsecretário de Tributação e Contencioso. **Perguntas e Respostas Pessoa Jurídica 2016**. Publicado 17 jun. 2016, atualizado em 26 jan. 2017. Disponível em: <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/ecf-escrituracao-contabil-fiscal/perguntas-e-respostas-pessoa-juridica-2016-arquivos/capitulo-xiii-irpj-lucro-presumido-2016.pdf>>. Acesso em: 15 abr. 2017.

RELAÇÃO DOS TRIBUTOS NO BRASIL. Relação atualizada e revisada em 22 dez. 2016. Portal Tributário. São Paulo, 20 mar. 2017. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>>. Acesso em: 20 mar. 2017.

RIBEIRO, O. M.; PINTO, M. A. **Introdução à Contabilidade Tributária**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

RODRIGUES, A. O. et al. **Manual do IRPJ e CSLL 2011**. 6. ed. São Paulo: IOB, 2011.

SÃO PAULO. **Lei n. 13.701**, de 24 de dezembro de 2003. Altera a legislação do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISS. Disponível em: <<http://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-13701-de-24-de-dezembro-de-2003>>. Acesso em: 08 fev. 2017.

SÃO PAULO. **Lei n. 16.240**, de 22 de julho de 2015. Institui o Programa de Regularização de Débitos relativos ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza no Município de São Paulo, conforme específica, e introduz alterações no art. 15 da Lei 13.701, de 24 de dezembro de 2003. Disponível em: <<http://legislacao.prefeitura.sp.gov.br/leis/lei-16240-de-22-de-julho-de-2015/>>. Acesso em: 08 fev. 2017.

SÃO PAULO. Prefeitura Municipal de São Paulo. Secretaria Municipal da Fazenda. **Programa de regularização de débitos**. Set. 2015. Disponível em: <<http://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/secretarias/fazenda/servicos/outrosservicos/index.php?p=18906>>. Acesso em: 19 fev. 2017.

SCHEFFER, M. et al. **Demografia Médica no Brasil 2015**. Departamento de Medicina Preventiva, Faculdade de Medicina da USP. Conselho Regional de Medicina do Estado de São Paulo. Conselho Federal de Medicina. São Paulo: 2015. Disponível em: <<http://www.usp.br/agen/wp-content/uploads/DemografiaMedica30nov2015.pdf>>. Acesso em: 19 fev. 2017.

TORRES R. L. Planejamento Tributário. **Revista Eletrônica de Direito Tributário**. Rio de Janeiro, Ano 1, ed. 6. Nov. 2011. Disponível em: http://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/34911894/REVISTA_ELETRONICA_D_E_DIREITO_TRIBUTARIO_NOVEMBRO_2011.pdf?AWSAccessKeyId=AKIAIWOWYYGZ2Y53UL3A&Expires=1490029586&Signature=Jml6Pc%2BbtLYiLHS6m5MpzMFr50%3D&response-content-disposition=inline%3B%20filename%3DRevista_da_ABDF_-Consideracoes_sobre_o_R.pdf. Acesso em 20 mar. 2017

YIN, R.K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.