



FACULDADE DE TECNOLOGIA E CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS - FATECS
CURSO: CIÊNCIAS CONTÁBEIS
LINHA DE PESQUISA: LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA
ÁREA: PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

ARTHUR COSTA ROCHA FORTES
21490247

**LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA: UM COMPARATIVO ENTRE OS REGIMES
TRIBUTÁRIOS SIMPLES NACIONAL E LUCRO PRESUMIDO EM EMPRESAS
PRIVADAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS**

**Brasília
2018**

ARTHUR COSTA ROCHA FORTES

**LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA: UM COMPARATIVO ENTRE OS REGIMES
TRIBUTÁRIOS SIMPLES NACIONAL E LUCRO PRESUMIDO EM EMPRESAS
PRIVADAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS**

Trabalho de Conclusão de Curso
(TCC) apresentado como um dos
requisitos para a conclusão do curso
de Ciências Contábeis do UniCEUB -
Centro Universitário de Brasília.

Orientador: José Augusto Simões Amaro

**Brasília
2018**

ARTHUR COSTA ROCHA FORTES

**LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA: UM COMPARATIVO ENTRE OS REGIMES
TRIBUTÁRIOS SIMPLES NACIONAL E LUCRO PRESUMIDO EM EMPRESAS
PRIVADAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS**

Trabalho de Conclusão de Curso
(TCC) apresentado como um dos
requisitos para a conclusão do curso
de Ciências Contábeis do UniCEUB -
Centro Universitário de Brasília.

Orientador: José Augusto Simões Amaro

Brasília, ____ de _____ de 20 ____.

Banca Examinadora

Prof.(a):

Orientador(a)

Prof.(a):

Examinador(a)

Prof.(a):

Examinador(a)

FORTES, Arthur. Título: **Legislação tributária: um comparativo entre os regimes tributários Simples Nacional e Lucro Presumido em empresas privadas prestadoras de serviços**. Ano da defesa: 2018. 27 folhas. Artigo (Ciências Contábeis) – Centro Universitário de Brasília – UniCEUB – Brasília, 2018.

Resumo: As necessidades das entidades, no que tange a tributação, estão cada vez mais complexas para serem solucionadas, pois, a medida que as relações comerciais se desenvolvem, a legislação também deve acompanhar essas mudanças, e sofrer alterações quase que diárias. Sendo assim, no âmbito tributário, surge uma demanda de profissionais do ramo da contabilidade capacitados a solucionarem tais necessidades dos empresários, pois, as técnicas de Planejamento Tributário têm se mostrado determinantes no resultado operacional das empresas. O presente artigo tem em seu conteúdo um estudo comparativo dos Regimes Tributários do Simples Nacional e do Lucro Presumido em empresas privadas prestadoras de serviços gerais participantes de certames licitatórios. Existe uma inquietação perante ao assunto, pois, empresas maiores situadas no Distrito Federal, uma vez que, desenquadradas do regime fiscal do Simples Nacional, estão criando microempresas vinculadas para que vençam licitações e prestem o serviço objeto da licitação, sem mesmo ter capacidade técnica para tal. Sendo assim, foi realizado um estudo, tendo como objetivo indicar qual regime se mostra menos oneroso em termos de carga tributária e de contribuições sociais e trabalhistas relativas à folha de pagamento.

Palavras chave: Contabilidade. Legislação tributária. Planejamento tributário. Licitações Públicas.

1. INTRODUÇÃO

O papel do planejamento tributário vem ganhando maior significado no ambiente empresarial, contribuindo diretamente na aferição de resultados financeiros, esse entendimento é muito claro quando se analisa o desempenho das empresas do Nível 1, de índice de governança, junto BMFBovespa.

Ter conhecimento acerca dos regimes tributários é de grande valia para o profissional contábil e para o empresário, pois, em uma realidade em que os tributos oneram grande parte do poder de compra da população em geral, o empresariado deve se amparar na legislação tributária, podendo assim melhor direcionar os seus recursos no decorrer da operação da sua empresa, sempre sendo orientado por um profissional de Contabilidade.

A investigação de fraudes nas empresas participantes de certames licitatórios, de limpeza e vigilância no Distrito Federal, realizada pelo Ministério Público Federal, conforme exposto pela matéria da coluna sobre política do Jornal Metrôpoles, observou-se a necessidade de desenvolver o estudo na área de Legislação Tributária nas empresas participantes em certames licitatórios.

Assim sendo, o presente trabalho tem em seu conteúdo um comparativo de regimes tributários que podem ser optados pelas entidades de prestação de serviços, dentre eles os regimes Simples Nacional e Lucro Presumido. Será abordada uma análise da literatura e da legislação vigente acerca dos regimes de tributação e seus devidos impactos nas entidades.

A preocupação com a escolha do adequado regime tributário justifica o presente estudo, exatamente pela pouca pesquisa empírica no âmbito do Distrito Federal. O ponto fundamental é se eles realmente afetam no resultado operacional das empresas. A inquietação da pesquisa visa responder qual dos regimes tributários vigentes (Simples Nacional e Lucro Presumido) exerce menor carga tributária para as empresas privadas prestadoras de serviços?

Assim sendo o objetivo do presente trabalho é buscar identificar, do ponto de vista do arquétipo tributário nacional, qual o regime tributário mais vantajoso para uma empresa que pretende atuar no segmento de mão de obra especializada. A percepção corrente, hipótese a ser testada, é a de que o regime tributário Simples Nacional é o

que mais se adéqua à empresa prestadora de serviços, no sentido de arrecadação de impostos.

Dentre os objetivos específicos cumpre demonstrar que o regime tributário escolhido de forma racional pode potencializar o Lucro do negócio, sem deixar de cumprir com todas as obrigações legais.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Instituição do Código Tributário Nacional em 1966

Conforme o Artigo 2º da Lei 5.172 de 1966:

"O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais."

Observando o que está disposto nos artigos contidos na Lei 5.172 de 1966, pelo Código Tributário Nacional (CTN), é possível tomar ciência de alguns fatos importantes acerca do espectro do assunto tributação, competências tributárias, relação contribuinte e fisco entre outras peculiaridades. Um exemplo é o Artigo 6º da Lei 5.172 de 1966, ele expõe que:

"A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei."

Existe uma complexidade do ordenamento tributário, especialmente em decorrência de sua quase que diária alteração. A emissão de Instruções Normativas, por si só produzem um efeito modificador relevante, colaborando assim com esse contexto de dificuldade de se obter ciência de tudo que está inserido no âmbito da legislação tributária e semelhantes.

2.2. Relação da Constituição Federal de 1988 com os Tributos

A Constituição Federal de 1988 (CF/88), que é o pilar de todo nosso âmbito jurídico no Brasil, além de tratar dos nossos direitos, deveres e garantias, também

aborda o tema da tributação e do orçamento público, as competências dos entes federativos e seus respectivos alcances, é principalmente da Constituição Federal que emana todo o poder de outorga para os fins jurídicos.

Mesmo a CF/88 tratando sobre o tema de tributação, ela não tem a finalidade de criar ou mesmo cobrar tributos, ela tem o intuito de autorizar os entes federativos a competência de realizar tais ações. Sendo assim, nos Artigos 145 ao 162 da CF/88 estão presentes as informações de quem poderá instituir ou majorar tributos, que tributos são esses, suas bases de cálculo e alíquotas, sobre isenções, imunidades e afins.

Por exemplo, no Artigo 147 da CF/88 consta que, "Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais."

Pode-se encontrar as garantias dos contribuintes, para que não possam ser violadas por caráter discriminatório do Fisco, no Artigo 150 da CF/88 que dispõe:

"sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I) exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; II) instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; III) cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)."

2.3. Tributo

Conforme a Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, a qual institui o Código Tributário Nacional e dá outras providências, aplicáveis à União, Estados ao Distrito Federal e Municípios, seguindo também as orientações dispostas nas leis complementares e resoluções do Senado Federal acerca desta, é possível observar o conceito legal de tributo.

Segundo o contido no artigo 3º do CTN, "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."

De maneira mais clara e detalhada significa em essência que, o tributo, seja ele em formato e caráter de impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais ou empréstimos compulsórios, deve ser obrigatoriamente recolhido pelo contribuinte, ou seja, efetivamente pago para o ente federativo responsável pela administração daquele determinado imposto, pensamento esse corroborado por Carvalho (2000, p.20) em "Uma das mais vulgares proporções semânticas da palavra "tributo" é justamente aquela que alude a uma importância pecuniária." Seja ele pago em moeda comum, ou em outras formas.

Porém, o ente federativo responsável pelo tributo, não pode de maneira indiscriminada e ilegal cobrar de seus contribuintes impostos abusivos, bitributações e onerar de maneira arbitrária o patrimônio do agente passivo da relação fiscal, ideia defendida por Carvalho (2000, p.26) quando cita: "Traço sumamente relevante para a compreensão de "tributo" está objetivado nessa frase, em que se determina a feição de licitude para o fato que desencadeia o nascimento da obrigação tributária." Deve sempre ter uma vinculação legal, ou seja, ser instituído em Lei para que haja garantias reais tanto para o contribuinte tanto quanto para a figura do fisco.

Segundo a definição da doutrina, adotada pelo Superior Tribunal Federal em resposta à Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) de número 447, com voto do Ministro Carlos Velloso, existem as seguintes espécies de tributos, a saber:

"os impostos (CF, art. 145, I, arts. 153, 154, 155 e 156), b) as taxas (CF, art. 145, II), c) as contribuições, que são c.1) de melhoria (CF, art. 145, III), c.2) sociais (CF, art. 149), que, por sua vez, podem ser c.2.1) de seguridade social (CF, art. 195, CF, 195, § 4º) e c.2.2) salário educação (CF, art. 212, § 5º) e c.3) especiais: c.3.1) de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2) de interesse de categorias profissionais ou econômicas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária, d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148)."

Contudo, para o presente estudo importa tratar, mesmo com breves palavras sobre as espécies de Impostos relacionados com objeto de estudo, sua conceituação e especificidades.

2.3.1. Imposto

É bastante comum entre os leigos, discutir sobre a contraprestação do valor recolhido para o fisco por meio de um determinado tributo. Porém, a modalidade de tributo mais comum, que é o imposto, segundo o Artigo 16 do CTN, "Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte".

Em relação ao imposto, não há contraprestação obrigatória, ela pode até vir a existir, mas esta existência não possui obrigação legal para que haja a cobrança deste tributo, pensamento esse afirmado por Fabretti (2009, p. 9) em: "o produto de sua arrecadação destina-se a custear os gastos gerais da nação, aprovados pelo orçamento. Não pode ter nenhuma destinação específica. "

Sabbag (2014, p. 417) explana que "imposto, é uma das espécies existentes de tributo de natureza não vinculada à atividade estatal exclusiva, isso significa que, o imposto, legalmente, não gera contraprestação estatal vinculada. "

Contudo, o tema em questão tem seu foco nos tributos e suas aplicações, com as distinções de alíquotas, reduções e isenções no contexto comparativo de dois regimes tributários, destacadamente o Simples Nacional e o Lucro Presumido.

Inicialmente cumpre apresentar o Simples Nacional, como tratamento tributário simplificador e minimizador da carga tributária, porém, a pergunta que persiste no presente trabalho, diz respeito aos efeitos de ambos os Regimes.

2.4. Simples Nacional

Em continuidade ao conceito de tributos e impostos cumpre trazer à tela os regimes tributários existentes na Legislação brasileira, como o Simples Nacional e o Lucro Presumido, em específico, no momento será abordado o regime Simples Nacional.

É abordado na Lei Complementar Nº 123/2006, que instituiu um novo tratamento tributário simplificado, conforme o Artigo 2º da supracitada Lei Complementar, "fica instituído o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional."

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 (alterada pela Lei Complementar Nº 155, de 27 de outubro de 2016). Abrange a participação de todos os entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

É administrado por um Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) composto por oito integrantes: quatro da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), dois dos Estados e do Distrito Federal e dois dos Municípios.

Conforme a Resolução CGSN Nº 1, de 19 de março de 2007 em seu Artigo 1º, a função deste Comitê é principalmente “gerir e normatizar os aspectos tributários que permeiam as Microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP).”

É vinculado ao Ministério da Fazenda. Têm também o papel de avaliar se as propostas ofertadas pela adoção do regime estão sendo cumpridas, avaliando as CGSN's promulgadas e realizando as alterações necessárias.

Após a empresa que deseja aderir ao Simples Nacional se adequar aos requisitos e condições necessárias, ela poderá usufruir das facilidades ofertadas pelo programa.

Uma das facilidades oferecidas pelo Regime do Simples Nacional é a abrangência dos tributos IRPJ (Imposto de Renda de Pessoa Jurídica), CSLL (Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido), PIS (Programa Integração Social), COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), ISS (Imposto sobre Serviços) e a Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social, em um único documento arrecadatório para o recolhimento, o DAS (Documento de Arrecadação do Simples Nacional).

Outro benefício possível de se obter com a adoção do Simples Nacional, é a facilidade de estar isento de cumprir algumas obrigações acessórias. Obrigações acessórias são aquelas que, não são obrigatórias de cumprimento segundo a Legislação, porém são relevantes na preservação e organização da entidade, como a obrigatoriedade de guarda de grande parte dos Livros Contábeis, obrigações acessórias essas que, antes da existência do regime citado, ocupavam grande parte do espaço físico das empresas e escritórios de contabilidade.

No entanto, além de observar todos os livros que são exigidos a custódia em Lei, é indispensável a guarda do Livro Diário, livro este que contém as movimentações realizadas pela empresa durante o ano-calendário determinado. Porém, segundo a própria norma instituída, este pode ser substituído por mecanismos eletrônicos, como o sistema de escrituração digital (SPED).

Após abordagem sobre o tema "Simples Nacional", iniciaremos um breve estudo sobre o regime tributário Lucro Presumido, regime esse que preconiza a fácil e segura atividade de calcular os impostos devidos das entidades para com o Fisco.

2.5. Lucro Presumido

No tocante ao regime tributário do Lucro Presumido, que diferentemente do regime Simples Nacional, que foi criado por meio de uma Lei Complementar, tal regime primeiramente citado, foi regulamentado por meio de um Decreto, o Decreto Nº 3000 de 1999, constando nos artigos 516 a 528 os aspectos relativos ao Lucro Presumido e suas características. O artigo 516 do Decreto Nº 3000 demonstra algumas individualidades para a adoção, como:

"A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a vinte e quatro milhões de reais, ou a dois milhões de reais multiplicado pelo número de meses de atividade no ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro."

A Lei de Nº 8981 de 1995, nos artigos 44 e 45, também tratam sobre a guarda de livros contábeis e outras obrigações acessórias necessárias para que a Pessoa Jurídica de Direito Privado habilitada possa ingressar neste regime tributário. Assim como também a Lei de Nº 9718 de 1998 e Lei Nº 9249 de 1995 que tratam sobre a tributação sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ) e contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) principalmente. No âmbito de ano calendário, tributos sobre ganhos de operações financeiras e apuração dos tributos, a Lei de Nº 9430 de 1996 aborda amplamente estes quesitos.

Sobre as obrigações acessórias necessárias de cumprimento, o Artigo 527 do Decreto Nº 3000 afirmam que a pessoa jurídica deverá manter:

"A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter (Lei nº 8.981, de 1995, art. 45):

I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

II - Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário;

III - em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal."

Da análise de apreciação de vantagens entre ambos os regimes tributários em estudo, surge o conceito amplo de Planejamento Tributário. Contudo, a percepção do presente estudo, aponta para o conceito de governança tributária.

Assim sendo, primeiramente, cumpre conceituar planejamento tributário.

2.6. Planejamento tributário

Segundo Chaves (2009, p. 5) "É o processo de escolha de ação, não simulada, anterior a ocorrência do fato gerador, visando, direta ou indiretamente, economia de tributos. Fazer planejamento tributário, não é apenas um direito garantido na constituição federal, mas também um dever legal determinado por lei. "

Por outro lado, é conceituado de maneira diversa por Gubert (2003, p. 33) em: "Planejamento tributário é o conjunto de condutas, comissivas ou omissivas, da pessoa física ou jurídica, realizadas antes ou depois da ocorrência do fato gerador, destinadas a reduzir, mitigar, transferir ou postergar lícitamente os ônus do tributo. "

É pacífico entre doutrinadores e outros operadores do sistema tributário nacional a amplitude do sistema, bem como sua complexidade. Então, uma análise do cenário atual das entidades empresariais é de grande valia, para que a escolha do regime tributário seja a mais correta possível e para que não haja um ônus financeiro desnecessário por parte da entidade, no momento em que a figura do fisco confirma o fato gerador, calcula e lança o crédito dos tributos a ele devidos. Dessa problemática, surge o planejamento tributário.

Como bem observa Oliveira (1976, p. 387):

"Os países cujo Estado reflete uma mentalidade fiscalista sofrem a resistência ao tributo, de maneira muito mais acentuada, porque o contribuinte assume uma posição forçada, muito diversa do que aquela assumida nos países onde o Estado cria um entrelaçamento da vida interior de seus cidadãos com os preceitos tributários. A passagem de uma para outra mentalidade, antes de

ser o fruto de penalizações implacáveis, ou de estímulos deturpadores é o resultado da educação tributária, formadora de uma infra-estrutura necessária à boa aceitação e melhor aplicação de novos meios de coação tributária.

Para Borges (2011), dois fatores principais levam ao entendimento da importância de um Planejamento Tributário. "O primeiro é o elevado ônus fiscal incidente no mundo empresarial. O Segundo é a consciência empresarial do significado de grau de complexidade, sofisticação, alternância e versatilidade da legislação vigente."

O planejamento tributário envolve várias áreas do conhecimento, não só a parte contábil voltada para os tributos e tomadas de decisão, mas também obrigatoriamente para a área do direito tributário. Levando em consideração este raciocínio, Greco (2008, p. 13-18) enfoca que:

"O planejamento tributário é economicamente relevante, principalmente, no sentido de seu significado, em relação à arrecadação tributária e aos contribuintes, apontar para realidades tão marcantes. Sabe-se assim que é juridicamente relevante: primeiro, apontando para a isonomia, indica que ela é quebrada quando se cobra tributo de quem não deveria ser cobrado ou não se consegue alcançar quem deveria pagar o tributo devido; e segundo, pelo fator da concorrência quando destacam que a variável tributária não deve ser instrumento de diferenciação entre concorrentes ou, até mesmo, interferir na competição de mercado..."

Quando adentramos mais profundamente em um cenário empresarial, podemos nos deparar com algumas dúvidas quanto a validade de se iniciar uma atividade como o planejamento tributário, seus custos para implementação e quais os benefícios de maneira qualitativa e quantitativa que se pode esperar, pensando assim, Calijuri (2009, p. 73) destaca que:

"quanto mais complexas e maiores as empresas, maior será a dedicação com o planejamento tributário, enfatizando-se, prioritariamente, a redução de tributos. Porém, essa tão esperada redução pode gerar custos para a organização e seus acionistas. Portanto, pensar em planejamento tributário com ênfase em redução de tributos é focar somente sob um ângulo, ignorando que a lucratividade da empresa depende de muitos fatores. Nesse sentido, entender que a minimização de tributos é o objetivo principal de uma gestão tributária, é uma visão estreita desta."

Após conceituar Planejamento Tributário, pretende-se no momento especificar um conceito gestão dos tributos, de maneira mais intimamente relacionada à um ramo da gestão empresarial, denominado governança tributária.

2.7 Governança Tributária

O conceito de Governança tributária se dá primeiramente por uma das áreas da governança empresarial, que compreende tudo o que permeia o espectro empresarial. Sendo assim, a questão tributária, como está intimamente ligada à operação da grande maioria das empresas, pode ser abarcada pela governança, nascendo assim este conceito de governança tributária.

Segundo o estudioso Oliveira Neto (2012, p. 34):

"Se utilizando da governança tributária, a empresa pretende identificar a hipótese mais benéfica de incidência de tributos, para permitir que suas atividades possam, licitamente, ser beneficiadas com uma relevante redução de carga tributária, ou inseridas em âmbito de não incidência de tributos (imunidade ou isenção, a depender da legislação). A empresa também deve minimizar a geração de contingências (riscos) fiscais."

Uma maneira de definir a governança tributária, sob a perspectiva de uma eficiente ferramenta de gestão, defendida por Amaral e Ainsworth (2005, p. 4) é que:

"a governança tributária compreende desde a organização e planejamento das atividades empresariais, identificação, quantificação e controle dos riscos tributários, sempre monitorada sob a perspectiva de gestão de negócios, visando à diminuição considerável de incertezas e à legítima ampliação de resultados, abrangendo também a perpetuação da boa reputação e questões estratégicas, técnicas, operacionais, econômicas e financeiras do negócio."

No processo de desenvolvimento de uma atividade empresarial no Brasil, existem alguns grandes riscos que devem ser encarados, um dos maiores é a questão dos tributos, de maneira que a sua gestão deve ser considerada no processo de governança, aplicando os princípios legais, contábeis e éticos principalmente.

Segundo Amaral (2005 *apud* Amaral 2005, p. 15), "A Governança tributária é o conjunto de procedimentos de gestão calcado na competência e experiência profissional, discutidos e validados através de análise personalizada de cada empresa ou entidade."

É verdade que a Governança Tributária, na visão de Amaral (2005, p. 16), "apresenta-se entre as melhores práticas de gestão, tendo em vista que a carga tributária é um dos maiores componentes do custo da atividade empresarial e um dos mais desafiantes riscos do negócio."

Após acumular as informações dispostas, é dever do profissional contábil em questão, analisar as peculiaridades da empresa a quem está prestando o serviço e aplicar os conceitos de governança tributária juntamente dos os gestores da empresa estudada em questão.

Conforme citado anteriormente, será analisado os regimes mais comuns dentre as entidades prestadoras de serviço, se utilizando os conceitos também dispostos no decorrer do trabalho.

Importa a análise dos regimes tributários em questão, exatamente no sentido de apreciar os limites de vantagens entre ambos os regimes, considerando de pleno as diferenças em termos de valores de faturamento.

Não obstante, o estudo em questão propõe uma análise dessas empresas que estão enquadradas nos regimes tributários do Simples Nacional e Lucro Presumido, de maneira que relacione a atividade de participação em Licitações Públicas com a importância de uma gestão dos tributos. Sendo assim, se faz presente no momento, a necessidade de apresentar o conceito de Licitação.

2.7. Licitação

No meio empresarial, existem várias possibilidades de se obter receita, as mais comuns são a venda de produtos e mercadorias e a prestação de serviços para a população em geral. Mas existe uma maneira de se fornecer esses produtos ou serviços também para a figura do Estado, e um dos mais comuns modos de acessar essa demanda, é por meio de contratos da Administração Pública, sendo as mais comuns, as Licitações.

Segundo JUSTEN FILHO (2014, p. 16):

"(...) a satisfação das necessidades estatais depende, em muitos casos, da atuação de particulares. Assim se passa, em primeiro lugar, porque o Estado não dispõe de conhecimento, recursos e (ou) de pessoal necessários para a execução de serviços ou a produção de bens que necessita."

As licitações públicas são regidas inicialmente pela Lei Nº 8.666 de 1993, e expõe em seu Artigo 1º "Esta Lei estabelece normas gerais sobre licitações e contratos administrativos pertinentes a obras, serviços, inclusive de publicidade, compras, alienações e locações no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios." E em seu respectivo Parágrafo único:

"Subordinam-se ao regime desta Lei, além dos órgãos da administração direta, os fundos especiais, as autarquias, as fundações públicas, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios."

No entanto, não basta apenas o anseio de participar de uma Licitação Pública, deve-se cumprir requisitos impostos pela Administração Pública, algumas destas exigências estão expostas no Artigo 27 da Lei Nº 8.666, onde explana o seguinte pensamento:

"Para a habilitação nas licitações exigir-se-á dos interessados, exclusivamente, documentação relativa a: I) habilitação jurídica; II) qualificação técnica; III) qualificação econômico-financeira; IV) regularidade fiscal e trabalhista; V) cumprimento do disposto no inciso XXXIII do art. 7º da Constituição Federal."

Seguindo esta prerrogativa de necessidade de habilitação, JUSTEN FILHO (2014, p. 536 a 537) discorre afirmando:

"Os requisitos de habilitação consistem em exigências relacionadas com a determinação da idoneidade do licitante. É um conjunto de requisitos que se poderiam dizer indiciários no sentido de que sua presença induz a presunção de que o sujeito dispõe de condições para executar satisfatoriamente o objeto licitado. Por decorrência, a ausência de requisito de habilitação acarreta o afastamento do licitante do certame, desconsiderando-se sua proposta. O elenco dos requisitos de habilitação está delineado em termos gerais nos arts. 27 a 32 da Lei de Licitações. É inviável o ato convocatório ignorar os limites legais e introduzir novos requisitos de habilitação, não autorizados legislativamente."

3. METODOLOGIA

O presente artigo científico é composto, em matéria de tipologia de pesquisa em dois grandes aspectos, um tendo como base os conhecimentos para se alcançar os objetivos pretendidos, outro para orientar os procedimentos técnicos a serem realizados.

Quanto aos procedimentos técnicos, o estudo será do tipo experimental, pois serão utilizados valores e situações fictícias para embasar as devidas conclusões. Conforme afirma GIL (2002, p. 47), "a pesquisa experimental consiste em determinar um objeto de estudo, selecionar as variáveis que têm potencial de influenciá-lo, definir as formas de controle e de observação dos efeitos que a variável produz no objeto."

No que tange aos textos que irão embasar o alcance dos objetivos pretendidos, será utilizada a pesquisa bibliográfica, que para GIL (2002, p. 44) "é desenvolvida com base em material já elaborado, retirando das obras dos autores, aquilo que for

contribuir com a pesquisa que será realizada, tornando mais inteligível a base do artigo científico a ser dissertado".

Também para GIL (2002, p. 45):

"A principal vantagem da pesquisa bibliográfica reside no fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente. Essa vantagem torna-se particularmente importante quando o problema de pesquisa requer dados muito dispersos pelo espaço".

A pesquisa trabalha na análise detalhada da legislação vigente, que é de suma importância para o desenvolvimento do artigo, pois é por meio das Leis Complementares, Decretos e Leis Ordinárias principalmente, que a legislação tributária se manifesta e se atualiza constantemente, tornando assim, uma pesquisa no acervo legislativo, de grande valia.

Para o presente estudo será realizada a simulação de uma folha de pagamento, considerando uma única categoria de trabalhador. Será uma folha de pagamento mensal individualizada para cada regime tributário, pois cada um desses regimes possui algumas particularidades quanta a encargos sociais e trabalhistas. Assumindo então um salário base da categoria de um profissional de Jardinagem, conforme a convenção coletiva da determinada categoria, de R\$1.706,84.

Para ambos os regimes, será considerado a quantidade de 32 funcionários para fins de cálculo da Folha de Pagamento.

A escolha do profissional de Jardinagem se fez presente com o intuito de, demonstrar que a área que envolve tal atividade, que é objeto do presente estudo, sofre com algumas irregularidades no processo licitatório, por utilização de meios ilegais de algumas empresas.

Ao se desenquadrar dos regimes do lucro presumido, essas empresas criam microempresas, sob o regime do Simples Nacional para participar dos processos licitatórios, obtendo assim, vantagens sobre os demais concorrentes.

Considerando os custos sociais, trabalhistas e previdenciários para o Regime do Lucro Presumido, será encontrado o valor total fictício por funcionário de R\$3.454,78, estando inclusos todos os benefícios previstos em lei, como INSS, FGTS, e também as contribuições para as categorias, como o Sistema "S", como também os custos relativos à reposição caso haja falta por parte do funcionário.

Já para o Regime do Simples Nacional, onde não há a incidência de contribuições do Sistema "S" por exemplo, será alcançada a marca de R\$3.359,18, também incluindo as devidas obrigações e benefícios trabalhistas, sociais e previdenciários e custos para a reposição do funcionário.

Também para fins de estudo, será utilizado uma receita bruta global fictícia para ambos os regimes tributários, para que haja uma verdadeira comparação da carga tributária proporcionada pelos regimes do Lucro Presumido e Simples Nacional, no valor de R\$1.605.229,03 anual ou R\$133.769,09 mensal.

Este valor de faturamento se dá pela adição de custos indiretos com prestação do serviço de jardinagem que se dá em média em 10% sobre a folha de pagamento, e de uma margem de lucro que gira em torno dos 12% sobre o custo da prestação de serviço total (folha de pagamento juntamente com as devidas obrigações e remuneração dos sócios).

4. TRIBUTAÇÃO DAS EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇOS GERAIS

4.1. Cálculo dos Tributos – Lucro Presumido

4.1.1. Cálculo do IRPJ

O cálculo a ser realizado para fins do IRPJ, conforme orientado pela legislação, deverá ser aplicada a alíquota de presunção de 32% sobre a receita bruta auferida, por meio deste procedimento é possível encontrar a base de cálculo que se refere ao Lucro Presumido da empresa. Deste percentual de presunção, aplica-se a alíquota do IRPJ de 15%, chegando assim, ao valor do referido imposto, conforme exposto na Tabela 01:

Tabela 01 – Apuração do IRPJ

Receita Bruta Mensal	R\$ 133.769,09
Alíquota de Presunção	32,00%
Base de Cálculo	R\$ 42.806,11
Alíquota	15,00%
Valor Devido	R\$ 6.420,92

Fonte: Elaborada pelo autor

4.1.2. Cálculo da CSLL

Para o cálculo da CSLL, seguiremos a mesma lógica do cálculo utilizado pelo IRPJ. Primeiramente aplica-se a alíquota de presunção de 32%, após isso, utiliza-se o valor encontrado para então aplicar a alíquota da CSLL de 9%, conforme a Tabela 02:

Tabela 02 – Apuração da CSLL

Receita Bruta Mensal	R\$ 133.769,09
Alíquota de Presunção	32,00%
Base de Cálculo	R\$ 42.806,11
Alíquota	9,00%
Valor Devido	R\$ 3.852,55

Fonte: Elaborada pelo autor

4.1.3. Cálculo do PIS

Para calcular o valor referente ao PIS, deve-se seguir também a mesma lógica dos impostos anteriores, selecionando o faturamento mensal e sobre este, aplicar a alíquota de 0,65%, conforme a Tabela 03:

Tabela 03 – Apuração do PIS

Receita Bruta Mensal	R\$ 133.769,09
Alíquota	0,65%
Valor Devido	R\$ 869,50

Fonte: Elaborada pelo autor

4.1.4. Cálculo da COFINS

A apuração da COFINS será similar à do PIS. Será a Receita Bruta Mensal como base de cálculo, nela será aplicada a alíquota determinada, que no caso das empresas prestadoras de serviço, pelo Lucro Presumido, é de 3,00%, conforme demonstrado pela Tabela 04:

Tabela 04 – Apuração da COFINS

Receita Bruta Mensal	R\$	133.769,09
Alíquota		3,00%
Valor Devido	R\$	4.013,07

Fonte: Elaborada pelo autor

4.1.5. Cálculo do ISS

Para o cálculo do ISS, conforme apontado pela legislação, utilizaremos como base de cálculo o valor do faturamento mensal, aplicando sobre esta, a alíquota de 5% para o ISS, conforme a Tabela 05:

Tabela 05 – Apuração do ISS

Receita Bruta Mensal	R\$	133.769,09
Alíquota		5,00%
Valor Devido	R\$	6.688,45

Fonte: Elaborada pelo autor

4.1.6. Cálculo da Folha de Pagamento e Encargos

Para o cálculo da Folha de Pagamento e devidas obrigações Previdenciárias e Trabalhistas, será utilizada como base de cálculo a totalidade da folha de salários da empresa, com a parte destinada ao pró-labore dos sócios. Como o objeto da atividade comercial da empresa é a própria prestação do serviço por meio de contratos de licitação, apenas adicionaremos a parte que se refere aos sócios na composição de custos citada na metodologia, conforme a Tabela 06:

Tabela 06 – Cálculo da Folha de Pagamento

Folha de Salários Mensal	R\$ 59.618,88
Pró-Labore	R\$ 5.000,00
Salário dos Empregados (1.706,84 x 32)	R\$ 54.618,88
CPP (20% x 59.618,88)	R\$ 11.923,78
RAT + Terceiros + FGTS (16,60% x 32)	R\$ 9.066,73
Benefícios Mensais e Diários (960,59 x 32)	R\$ 30.738,88
Provisões para Rescisão e outros (162,65 x 32)	R\$ 5.204,80
Folha de Pagamento Total	R\$ 116.553,07

Fonte: Elaborada pelo autor

4.2. Cálculo dos Tributos - Simples Nacional

4.2.1. Cálculo dos Impostos e Contribuições Abrangidos pelo Simples

Para se calcular os tributos por meio do regime Simples Nacional, deve-se observar primeiramente em que anexo a empresa se encontra enquadrada. Por meio dos anexos é possível encontrar as atividades que são abrangidas pelo regime do Simples Nacional.

Após a identificação do anexo, é necessário observar também em qual faixa de faturamento a empresa se encontra. É proposto pelo regime diversas faixas de faturamento anual, ou a média mensal, para fins de comparação.

No caso que está sendo realizado o estudo, a empresa estaria enquadrada pelo anexo IV e pela 4ª faixa de faturamento, apontando assim, a alíquota de 14% sobre a receita bruta anual, com uma parcela a deduzir no valor de R\$39.780,00, conforme disposto na Tabela 07:

Tabela 07 - Alíquotas do Simples Nacional (anexo IV)

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	4,50%	-
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	9,00%	8.100,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	10,20%	12.420,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	14,00%	39.780,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	22,00%	183.780,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	33,00%	828.000,00

Fonte: Lei Complementar nº 155, de 2016.

Após a identificação do anexo referente a atividade econômica, faixa de enquadramento e da alíquota nominal dos impostos, juntamente com a parcela a deduzir, é necessário que se aplique esses dados na fórmula.

A fórmula necessária é a "RBT12 x Aliq - PD / RBT12", conforme o art. 18 da Lei Complementar nº 123/2006 alterado pela Lei Complementar nº 155/2016. Sendo assim, será encontrada a seguinte expressão: $(1.605.229,03 \times 0,14) - 39.780,00 / 1.605.229,03 = 0,01152$, transformando o resultado em valores percentuais, encontramos a alíquota aplicável de 11,52%.

Depois de encontrada a alíquota efetiva, esta será aplicada sobre a receita bruta auferida no mês de referência, ou seja, será o resultado do cálculo de $R\$133.769,09 \times 11,52\% = R\$15.410,20$, conforme a Tabela 08:

Tabela 08 - Apuração do Simples Nacional

Receita Bruta nos últimos 12 meses	R\$	1.605.229,03
Receita Bruta mensal	R\$	133.769,09
Alíquota Efetiva		11,52%
Débito Apurado do período	R\$	15.410,20

Fonte: Elaborada pelo autor

4.2.2. Cálculo da Folha de Pagamento e Encargos

Conforme nos indica a Instrução Normativa RFB nº971/2009 e suas posteriores alterações, também amparado pela Lei nº 123/2006, "a alíquota comum

do Simples Nacional não contempla os valores relativos à Contribuição Previdenciária Patronal, sendo assim, deverá ser recolhida segundo a legislação prevista para os contribuintes restantes." Conforme a Tabela 09:

Tabela 09 - Cálculo da Folha de Pagamento

Folha de Salários Mensal	R\$	59.618,88
Pró-Labore	R\$	5.000,00
Salário dos Empregados (1.706,84 x 32)	R\$	54.618,88
CPP (20% x 59.618,88)	R\$	11.923,78
RAT + FGTS (11,00% x 32)	R\$	6.008,08
Benefícios Mensais e Diários (960,59 x 32)	R\$	30.738,88
Provisões para Rescisão e outros (162,65 x 32)	R\$	5.204,80
Folha de Pagamento Total	R\$	113.494,41

Fonte: Elaborada pelo autor

4.2. Comparativo entre os regimes Lucro Presumido e Simples Nacional

Tabela 10 - Comparativo dos Regimes Tributários

Total de Tributos e Folha de Pagamento		Diferença	Melhor opção	Economia
Lucro Presumido	Simples Nacional			
R\$ 139.387,56	R\$ 128.904,61	R\$ 10.482,95	Simples Nacional	7,52%

Fonte: Elaborada pelo autor

Percebe-se que, por meio da observação da Tabela 10, a opção mais vantajosa para se aderir no caso proposto pelo presente estudo, é a adoção do regime tributário por meio do Simples Nacional em contrapartida com o Lucro Presumido.

É expressiva a economia que pode ser alcançada com a adoção de um regime simplificado com o Simples Nacional, mesmo com as mudanças ocasionadas pela alteração da lei que entrou em vigor no ano de 2018, com menos faixas de faturamento, alíquotas diferentes para os mesmos serviços e uma nova forma de cálculo para se obter a alíquota efetiva para a apuração do imposto mensal, o Simples Nacional ainda se mostra uma excelente opção.

Essa diferença de R\$10.482,95 mensais, traria no acumulado de um ano calendário completo, uma economia para a empresa que aderiu ao Simples Nacional, uma economia de R\$ 125.795,40.

Para o empresário que vive exclusivamente do faturamento de sua empresa, tais números são de suma relevância para as tomadas de decisão. Pois, em um processo licitatório, a empresa optante pelo Simples Nacional poderia, em tese, diminuir suas respectivas margens de custos e lucro e ainda assim ser competitiva com as empresas maiores, optantes pelo Lucro Presumido.

O impacto desta comparação deveria levar o empresário à uma posição de reflexão, pois em muitas situações, não é levada em consideração as variáveis expostas pelo estudo, como as diferenças entre bases de cálculo dos dois regimes estudados, composição dos custos da prestação do serviço, tributação sobre o faturamento e não menos importante, a facilidade do recolhimento de tais tributos devidos para fisco.

Contudo, a discussão inicial resiste por aspectos diversos, sobre como as empresas recém-criadas, portanto, sem contratos firmados para a prestação de serviço que comprovem as condições, em iguais características de contratos, para executarem satisfatoriamente o objeto do certame licitatório.

5. CONCLUSÃO

No que tange à análise das variáveis do estudo em questão, é de suma relevância que, o profissional responsável considere todas as situações que tem potencial de alteração de resultado financeiro de uma entidade, pois elas são determinantes não somente para a realização de um trabalho conciso e coerente, mas servem como estratégia para alavancagem financeira.

A escolha do Regime Tributário do Simples Nacional se mostrou mais benéfica no aspecto financeiro e também pode-se concluir que também é benéfica no aspecto organizacional, no recolhimento de tributos e contribuições previdenciárias devidas.

Contudo, quando adentra o campo dos certames licitatórios, que instigaram em grande medida a presente pesquisa, exsurge uma dúvida relacionada a capacidade técnica das empresas de Simples Nacional, pois as mesmas, em função do volume

de recursos transacionados, não possuem atestados de capacidade técnica com elevados números de funcionários.

Portanto, a pesquisa, nesse aspecto deixou de analisar os aspectos jurídicos envolvendo os editais de licitação em contraponto com as homologações dos certames. Desde já, fica uma sugestão para futuras pesquisas, avançando nos critérios de avaliação dos certames e das comissões de licitações.

No que concerne o objetivo de verificação de qual dos Regimes estudados se mostraria mais interessante para adoção foi cumprido de maneira clara, pois o Regime Lucro Presumido, se manifestou inferior em comparação ao Regime do Simples Nacional, nos aspectos de composição da Folha de Pagamento e suas devidas contribuições, e na apuração e cálculo de cada um dos tributos envolvidos na operação da prestação de serviços gerais.

Se faz relevante também, ressaltar a quantidade de leis que foram necessárias para formular uma base sólida de conhecimento para realizar os cálculos dos tributos devidos por meio da adoção do Lucro Presumido. Em contrapartida, o Simples Nacional somente foi necessário ser abordada apenas uma única Lei Complementar e suas alterações.

É necessário ressaltar que, existem outras variáveis que são capazes de modificar os custos e valores apresentados pelo presente estudo, e que não foram contempladas para fins de comparação. Como a região geográfica em que se estabeleceu a entidade, mudanças atemporais, em relação ao processo de desenvolvimento da pesquisa, de legislações ou convenções, variações como as relacionadas à inflação e as cambiais, dentre outras demais.

Sendo assim, abordando todos os conceitos constantes no presente estudo, conclui-se que o Regime do Simples Nacional ainda é a escolha mais favorável à potencialização dos resultados operacionais financeiros das entidades que possuem as mesmas características da pesquisa realizada.

6. REFERÊNCIAS

AMARAL, Antonio C.R.; AINSWORTH, Richard. **Governança tributária e sarbanes-oxley (SOX)**. IGTAX, São Paulo: Graphic Express, 2005.

AMARAL, G. **Governança tributária imprescindível para as empresas**. Revista Governança Tributária, 2011.

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de Impostos: IPI, ICMS, ISS e IR**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**.

BRASIL, **Decreto Nº 3.000, de 26 de março de 1999**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.

BRASIL, **Instrução Normativa RFB Nº 971, de 13 de novembro de 2009**. Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

BRASIL, **Lei Complementar 123 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte.

BRASIL, **Lei Nº 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.

BRASIL, **Lei Nº 8.666, de 21 de junho de 1993**. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências.

BRASIL, **Lei Nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995**. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências.

BRASIL, **Lei Nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como a contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências.

BRASIL, **Lei Nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências.

BRASIL, **Lei Nº 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Altera a Legislação Tributária Federal.

BRASIL, **Resolução CGSN Nº 1, de 19 de março de 2007**. Aprova o Regimento Interno do Comitê Gestor do Simples Nacional de que trata o inciso I do caput do art. 2º da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade Nº447**. Relator Min. Octávio Gallotti, voto Min. Carlos Velloso. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigobd.asp?item=%201380> Acesso em: 12 mar. de 2018.

CALJURI, Mônica Sionara Schpallir. **Avaliação da gestão tributária a partir de uma perspectiva multidisciplinar**. 248 f. Tese (Doutorado em Economia, Administração e Contabilidade) – Faculdade de Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento Tributário na Prática**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

FABRETTI, Lúaudio Camargo. **Direito Tributário Aplicado: Impostos e Contribuições das Empresas**. 2. ed. São Paulo: Editora Atlas S. A, 2009.

FAZENDA FEDERAL. **O que é Simples Nacional?** Disponível em: <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Documentos/Pagina.aspx?id=3> Acesso em: 01 fev 2018.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

GUBERT, Pablo Andrez Pinheiro. **Planejamento Tributário: Análise jurídica e ética**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2003.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Comentários à Lei de Licitações e Contratos Administrativos**. 16. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

OLIVEIRA NETO, Arnaldo Marques. **Governança tributária e sustentabilidade**. Revista Brasileira de Administração, São Paulo, n. 316, 2012.

OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. **Curso expositivo de direito tributário**. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1976.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **A Constituição e o Supremo**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigobd.asp?item=%201380> Acesso em: 01 abr. 2018.