

**Prêmio Tributação e Empreendedorismo — 1ª Edição**  
Categoria 2: Monografia

**TRIBUTAÇÃO E EMPREENDEDORISMO**  
**DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA: A QUESTÃO DO NÃO FAVORECIMENTO NO**  
**SIMPLES NACIONAL**

**Kalinka Conchita Ferreira da Silva Bravo**  
Porto Alegre, março de 2011.  
PRÊMIO TRIBUTAÇÃO E EMPREENDEDORISMO — 1ª EDIÇÃO

**TRIBUTAÇÃO E EMPREENDEDORISMO**  
**DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA: A QUESTÃO DO NÃO FAVORECIMENTO NO**  
**SIMPLES NACIONAL**

Trabalho apresentado ao Prêmio  
Tributação e Empreendedorismo — 1ª  
Edição, concorrente na “Categoria 2:  
Monografia”.

**Kalinka Conchita Ferreira da Silva Bravo**  
Porto Alegre, março de 2011.

## **RESUMO**

A Constituição Federal de 1988 impõe a adoção de tratamento jurídico diferenciado e favorecido que incentive as microempresas e empresas de pequeno porte. A materialização desse mandamento ocorreu com a edição da Lei Complementar nº 123 de 2006, estabelecendo um regime único de arrecadação, o Simples Nacional. Entretanto, o Simples Nacional não é o regime mais favorecido em termos de ônus tributário em todas as situações práticas. Esse não favorecimento do Simples Nacional em relação aos demais regimes de tributação (Lucro Real e Lucro Presumido) é o fenômeno focalizado na presente monografia, que investigou e apontou as razões determinantes na escolha de outros regimes de tributação, em detrimento do Simples Nacional. Para consecução de tal tarefa, propôs-se um modelo matemático com vistas a comparar o ônus tributário no Simples Nacional e no Regime Geral, em função de variáveis críticas econômicas e/ou legais. Ademais, estimou-se, mediante uma pesquisa de campo exploratória, a ocorrência do fenômeno do não favorecimento em micro e pequenas empresas estabelecidas no estado do Rio Grande do Sul. Os resultados demonstraram que o Simples Nacional favoreceu, no ano de 2010, mais de 90% dessas empresas, mas, todavia, cerca de 7,6% não foi favorecida em termos de ônus tributário no mesmo período. O estudo, ainda que não esgotado, permitiu a conclusão de que somente haverá o tratamento tributário favorecido às micro e pequenas empresas, tal como imposto constitucionalmente, quando a opção pelo Simples Nacional implicar, em qualquer

caso, o menor ônus existente em nosso sistema tributário. Por fim, o trabalho sugeriu a permissão ao optante do Simples Nacional de escolher, para cada tributo devido, o regime de tributação que melhor lhe favoreça. Em outras palavras, caso os optantes do Simples Nacional pudessem, a sua escolha, excluir tributos da sistemática simplificada, apurando-os de acordo com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas (tanto no que diz respeito à obrigação principal, quanto às acessórias), estariam resolvidos os problemas apontados no decorrer do presente trabalho, e cumprido o princípio constitucional do tratamento tributário diferenciado e favorecido às micro e pequenas empresas, assim definidas pela Lei Complementar.

**Palavras-chave:** Simples Nacional. Tributário. Diferenciado. Favorecido. Microempresas. Empresas de pequeno porte. Ônus. Comparativo. Lucro Real. Lucro Presumido. Variáveis. Escolha. Opção.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b>	<b>1</b>
<b>2 TRATAMENTO TRIBUTÁRIO FAVORECIDO: REGIME CONSTITUCIONAL DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE</b>	<b>2</b>
<b>3 TRATAMENTO TRIBUTÁRIO FAVORECIDO: JUSTIFICATIVA ECONÔMICA</b>	<b>6</b>
<b>4 FORMULAÇÃO DO PROBLEMA DE PESQUISA E OBJETIVOS DE ESTUDO</b>	<b>8</b>
<b>5 ESTUDO COMPARATIVO DO ÔNUS TRIBUTÁRIO NO SIMPLES NACIONAL, NO LUCRO PRESUMIDO E NO LUCRO REAL</b>	<b>10</b>
<b>5.1 Modelo Matemático Proposto</b>	<b>10</b>
5.1.1 Modelo Matemático: Cálculo do Ônus Tributário no Simples Nacional	11
5.1.2 Modelo Matemático: Cálculo do Ônus Tributário no Lucro Presumido e no Lucro Real	13
5.1.3 Outras Premissas do Modelo Matemático	14
<b>5.2 Comércio e Indústria: Análise do Ônus Tributário Comparativo</b>	<b>14</b>
5.2.1 Comércio e Indústria: Variáveis Econômicas e Variáveis Legais Críticas	23
5.2.2 Comércio e Indústria: Pontos de Equilíbrio Relativos ao IRPJ e à CSLL	25
5.2.3 Comércio e Indústria: Pontos de Equilíbrio Relativos ao PIS/PASEP e à COFINS	26
5.2.4 Comércio e Indústria: Pontos de Equilíbrio Relativos à CPP	27
5.2.5 Comércio e Indústria: Pontos de Equilíbrio Relativos ao ICMS	28
<b>5.3 Serviços Sujeitos ao Anexo III da Lei Complementar 123/06: Análise do Ônus Tributário Comparativo</b>	<b>29</b>
5.3.1 Serviços Sujeitos ao Anexo III da Lei Complementar 123/06: Variáveis Econômicas e Variáveis Legais Críticas	32

5.3.2 Serviços Sujeitos ao Anexo III da Lei Complementar 123/06: Pontos de Equilíbrio Relativos ao IRPJ e à CSLL	33
5.3.3 Serviços Sujeitos ao Anexo III da Lei Complementar 123/06: Pontos de Equilíbrio Relativos ao PIS/PASEP e à COFINS	33
5.3.4 Serviços Sujeitos ao Anexo III da Lei Complementar 123/06: Pontos de Equilíbrio Relativos à CPP	34
5.4 Serviços Sujeitos ao Anexo IV da Lei Complementar 123/06: Análise do Ônus Tributário Comparativo	35
5.4.1 Serviços Sujeitos ao Anexo IV da Lei Complementar 123/06: Variáveis Econômicas e Variáveis Legais Críticas	38
5.4.2 Serviços Sujeitos ao Anexo IV da Lei Complementar 123/06: Pontos de Equilíbrio Relativos ao IRPJ e à CSLL	39
5.4.3 Serviços Sujeitos ao Anexo IV da Lei Complementar 123/06: Pontos de Equilíbrio Relativos ao PIS/PASEP e à COFINS	41
<b>5.5 Serviços Sujeitos ao Anexo V da Lei Complementar 123/06: Análise do Ônus Tributário Comparativo</b>	<b>42</b>
5.5.1 Serviços Sujeitos ao Anexo V da Lei Complementar 123/06: Variáveis Econômicas e Variáveis Legais Críticas	44
5.5.2 Serviços Sujeitos ao Anexo V da Lei Complementar 123/06: Pontos de Equilíbrio	45
<b>5.6 Conclusões Acerca do Favorecimento do Lucro Presumido em Detrimento do Simples Nacional</b>	<b>46</b>
<b>5.7 Conclusões Acerca do Favorecimento do Lucro Real em Detrimento do Simples Nacional</b>	<b>46</b>
<b>5.8 Conclusões Acerca do Favorecimento do Regime Geral em Detrimento do Simples Nacional</b>	<b>47</b>
<b>6 PESQUISA DE CAMPO</b>	<b>49</b>
<b>6.1 Qualificação da Condição de Não Favorecida pelo Simples Nacional</b>	<b>50</b>
<b>6.2 Amostragem e Coleta de Dados</b>	<b>51</b>

<b>6.3 Tabulação dos Dados Obtidos</b>	<b>52</b>
<b>7 CONCLUSÕES</b>	<b>58</b>
<b>7.1 Atividades Sujeitas aos Anexos I a IV da Lei Complementar 123/06</b>	<b>59</b>
<b>7.2 Serviços Sujeitos ao Anexo V da Lei Complementar 123/06</b>	<b>60</b>
<b>7.3 Proposição de Solução</b>	<b>61</b>
<b>ANEXO ÚNICO</b>	<b>62</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	<b>75</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O universo das microempresas (MEs) e das empresas de pequeno porte (EPPs) inseridas no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições, denominado Simples Nacional, cresceu, de aproximadamente um milhão e trezentos mil optantes, em julho de 2007, para mais de quatro milhões e quinhentos mil em dezembro de 2010<sup>1</sup>, o que significou um aumento da arrecadação mensal da faixa de um bilhão e quatrocentos milhões para mais de três bilhões de reais<sup>2</sup>.

Essa adesão em massa indica que há, efetivamente, favorecimento tributário às microempresas e às empresas de pequeno porte optantes do Simples Nacional, em comparação aos demais regimes disponíveis: o Lucro Presumido e o Lucro Real.

Todavia, esse favorecimento do Simples Nacional em relação ao Regime Geral, na prática, não ocorre em todos os casos. Segundo leciona Higuchi<sup>3</sup>, a opção pelo Simples Nacional nem sempre é mais vantajosa que a tributação pelo Lucro Presumido ou Lucro Real.

Em que pesem as significativas alterações ocorridas na legislação do Simples Nacional, sobretudo com a edição da Lei Complementar n° 128, de 19 de dezembro de 2008, serão necessárias mudanças adicionais para que haja o favorecimento de todas as micro e pequenas empresas, abrangendo também todas as situações em que se incluem.

Algumas medidas representaram efetivo progresso na direção da redução efetiva do custo tributário relacionado ao Simples Nacional. Destacam-se, por exemplo, a criação do Sistema de Recolhimento em Valores Fixos Mensais dos Tributos abrangidos pelo Simples Nacional, devidos pelo Microempreendedor Individual (SIMEI), a exclusão dos percentuais do PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias sujeitas ao regime monofásico dessas contribuições, a possibilidade de crédito do ICMS às empresas

---

<sup>1</sup> SEBRAE (Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas). *Relatório MPEDATA*. Disponível em: <<http://www.mpedata.com.br/Paginas/mpeinternet.aspx>>. Acesso em: 27 de fevereiro de 2011.

<sup>2</sup> RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Resumo da Arrecadação do Simples Nacional*. Disponível em: <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/sobre/estatisticas/default.asp>. Acesso em: 27 de fevereiro de 2011.

<sup>3</sup> HIGUCHI, Hiromi. et al. *Imposto de Renda das Empresas, Interpretação e Prática*. 36 ed. São Paulo: IR Publicações, 2011. 82 p.

adquirentes contribuintes do imposto e o ajustamento entre a alíquota municipal do ISS e a do Simples Nacional, no caso dos serviços sujeitos à retenção.

Os futuros avanços em matéria de desoneração tributária no âmbito do Simples Nacional não se constituem apenas de medidas políticas a serem tomadas na busca por maior justiça fiscal, ou da melhoria do ambiente de negócios no Brasil — mais do que isso, o tratamento tributário favorecido às micro e pequenas empresas é princípio constitucional da ordem econômica nacional, devendo ser obrigatoriamente observado por todos os entes federativos, precipuamente quando se trata do exercício da competência tributária.

O Simples Nacional estará perfeitamente harmonizado com o tratamento favorecido preconizado pela Constituição Federal a partir do momento em que a sua opção pela ME e EPP implique, necessariamente, o menor ônus tributário existente em nosso ordenamento jurídico.

## **2 TRATAMENTO TRIBUTÁRIO FAVORECIDO: REGIME CONSTITUCIONAL DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE**

A Constituição Federal Brasileira de 1988 (CF/88), em seu artigo 179, determina impositivamente aos entes federativos a adoção de tratamento jurídico diferenciado que incentive as microempresas e empresas de pequeno porte, conforme abaixo colacionado:

*Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.*

O artigo acima transcrito prescreve ao legislador infraconstitucional o caminho a ser trilhado para estabelecer esse tratamento diferenciado às MEs e EPPs — a simplificação, a redução ou a eliminação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias ou creditícias.

Após a promulgação da Emenda Constitucional nº 6, de 1995, que incluiu o inciso IX ao art. 170, surge pela primeira vez na Carta da República o adjetivo *favorecido* para qualificar o tratamento a ser dado às microempresas e às empresas de pequeno porte, de forma que o tratamento a ser dispensado às mencionadas pessoas jurídicas não fosse apenas diferenciado, mas também favorecido — sem deixar dúvidas sobre a qualidade dessa diferenciação, que então aparece como *Princípio Geral da Atividade Econômica*, conforme abaixo transcrito:

## TÍTULO VII

### Da Ordem Econômica e Financeira

#### CAPÍTULO I

#### DOS PRINCÍPIOS GERAIS DA ATIVIDADE ECONÔMICA

*Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:*

*(...)*

*IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)*

A segunda ocorrência da expressão *tratamento favorecido* no Texto Maior adveio com a inclusão, pela Emenda Constitucional nº 42 de 2003, da alínea *d* ao inciso III do artigo 146, criando a exigência formal de edição de lei complementar para a definição e o estabelecimento dos regimes tributários de tratamento diferenciado e favorecido às MEs e EPPs. Eis o dispositivo:

*Art. 146. Cabe à lei complementar:*

*(...)*

*III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

*(...)*

*d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.*

*Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)*

*I - será opcional para o contribuinte;*

*II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;*

*III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;*

*IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.*

Em conformidade com o previsto pelo parágrafo único do art. 146, acima colacionado, a edição da Lei Complementar nº 123 de 2006 representou a criação do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte – Simples Nacional, incluindo tributos federais — o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), a Contribuição para Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP), a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e a Contribuição Previdenciária Patronal (CPP) —, bem como o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), de

competência estadual e, por fim, o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN ou ISS), de competência municipal.

A referida LC 123/06, instituidora do Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte definiu, em seu art. 3º, o conceito legal de microempresa e de empresa de pequeno porte, apresentando as seguintes condições:

*Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário a que se refere o art. 966 de Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:*

*I - no caso das microempresas, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais);*

*II - no caso das empresas de pequeno porte, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais).*

Sendo assim, é mandamento de natureza constitucional o tratamento tributário diferenciado e favorecido às MEs e EPPs, definidas pelo Estatuto como os empresários, as sociedades simples e as sociedades empresárias que auferam receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais).

Todavia, observa-se no dia-a-dia empresarial a existência de micro e pequenas empresas que não optam pelo Simples Nacional, por haver no Regime Geral (Lucro Presumido ou Lucro Real), alternativas que representam menor ônus tributário.

Enquanto houver situações concretas em que a opção pelo Simples Nacional não implique uma efetiva redução de carga tributária em relação ao Regime Geral, não haverá o aludido favorecimento previsto da Constituição Federal.

Há, no entanto, situações práticas em que o Simples Nacional configura-se como a opção mais onerosa dentre os regimes de tributação disponíveis às micro e às pequenas empresas — situações demonstradas no decorrer presente estudo, como, por exemplo, o caso dos prestadores de serviço enquadrados no Anexo V da LC 123/06, que possuem baixa despesa com a folha de salários, hipótese inegável de afronta ao princípio constitucional do tratamento favorecido.

### **3 TRATAMENTO TRIBUTÁRIO FAVORECIDO: JUSTIFICATIVA ECONÔMICA**

A economia mundial, em seu atual estágio, é dominada por megacorporações multinacionais, gigantescos conglomerados empresariais resultantes de um crescente processo de concentração da propriedade dos meios de produção, fenômeno impulsionado nos últimos anos pela mundialização do mercado de capitais<sup>4</sup>. Não diferentemente, esse processo de consolidação corporativa também vem ocorrendo com as empresas brasileiras, que buscam novos arranjos empresariais, em operações estratégicas que objetivam elevar sua competitividade e garantir sua sobrevivência.

A concentração do capital inviabiliza o estabelecimento de empresas de pequeno porte em muitos setores econômicos, pela necessidade de adequação da escala de produção a níveis internacionalmente competitivos, via de regra, elevados e impraticáveis para as micro e pequenas empresas.

Ademais, a extrema concentração de capitais gera imperfeições na oferta de bens e serviços, particularmente em países em desenvolvimento, na medida em que diminui a quantidade de competidores em cada segmentação de mercado, ocasionando manipulação de preços — situação que favorece a prática de preços economicamente ineficientes (oligopolísticos ou monopolísticos) ou a prática de preços vis, como forma de criar obstáculo à entrada de novos concorrentes.

---

<sup>4</sup> SOUZA, Nilson Araújo de. *Economia Internacional Contemporânea: da Depressão de 1929 ao Colapso Financeiro de 2008*. São Paulo: Atlas, 2009. 8 p.

A partir do início da década de 90, a competitividade no mercado interno nacional foi incrementada sobremaneira pela abertura das importações, que oportunizou a modernização do parque industrial brasileiro em linha com a melhor tecnologia internacional<sup>5</sup>, bem como a entrada de produtos de melhor qualidade aos consumidores. A partir de então, o que se viu foi uma forte expansão do investimento estrangeiro direto no Brasil<sup>6</sup>, conjuntura que se sustenta nos dias atuais, apesar da crise financeira, ocorrida em 2009.

Por outro lado, todo esse desenvolvimento não teria sido possível sem o notável crescimento do mercado interno, principalmente devido à chamada “nova classe média”, que tem sido decisiva para a consolidação da sociedade de consumo urbana no Brasil. É inegável que todo esse processo aumentou, e muito, as oportunidades de negócios em solo brasileiro. Ao mesmo tempo, nota-se que o ambiente crescentemente competitivo deflagra um processo de seleção natural das empresas mais competentes, elevando consideravelmente a necessidade de qualificação gerencial e tecnológica, além de investimentos em produção e desenvolvimento sustentável.

Com o crescente incremento do valor agregado aos produtos e aos serviços e o fim do *gap* tecnológico entre os países desenvolvidos e em desenvolvimento<sup>7</sup>, o capital intelectual, incorporado ao ativo intangível das empresas, passou a ser fator determinante para qualificar um negócio, em termos de competitividade. Na contemporânea sociedade da informação, o domínio tecnológico e a capacitação gerencial são os fatores que, segundo lecionam Bateman e Scott<sup>8</sup>, determinam o sucesso e a longevidade dos empreendimentos.

Diante desse cenário, de progressivo acirramento da competição por mercados, o ambiente de negócios brasileiro torna-se cada vez mais inacessível para as empresas de menor porte, ou iniciantes, comprometendo o empreendedorismo<sup>9</sup>, considerado como uma das “molas propulsoras” da economia

---

<sup>5</sup> COUTINHO, Luciano; FERRAZ, João Carlos. *Estudo da Competitividade da Indústria Brasileira*. 3. ed. São Paulo: Papyrus, 1995.

<sup>6</sup> BACEN (Banco Central do Brasil). *Investimento Estrangeiro Direto*. Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br/?INVEDIR>>. Acesso em: 27 de fevereiro de 2011.

<sup>7</sup> AMATUCCI, Marcos; AVRICHIR, Ilan. *Teorias de Negócios Internacionais e a Entrada de Multinacionais no Brasil de 1850 a 2007*. Revista Brasileira de Gestão de Negócios. Jul/Set 2008. 242 p.

<sup>8</sup> BATEMAN, Thomas S.; SNELL, Scott A. *Administração: Novo Cenário Competitivo*. Tradução: Bazán Tecnologia e Linguística Ltda. 2. ed. 7, 52 e 554 p.

<sup>9</sup> BARON, Robert A.; SHANE, Scott A. *Empreendedorismo: Uma Visão do Processo*. Tradução: All Tasks. São Paulo. Cengage Learning. 2011. 8 p.

— quadro severamente agravado por nosso sistema tributário regressivo, que concentra a tributação nas operações, em detrimento dos patrimônios e da renda<sup>10</sup>, onerando proporcionalmente mais os contribuintes com menor capacidade contributiva. Em outras palavras, *o consumo da mesma quantidade de um bem, por pessoas com rendas diferentes, representará maior comprometimento da renda total daquele que possuir menor renda*<sup>11</sup>.

Nessa esteira, observa-se que as taxas de “natalidade” e de “mortalidade” dos empreendimentos tendem a ser inversamente proporcionais ao porte dos mesmos, ou seja, quanto menor o empreendimento, maiores as referidas taxas<sup>12</sup>, sendo indispensável a existência de políticas públicas de favorecimento das empresas de menor poder econômico e financeiro, como condição de sua sobrevivência e fortalecimento da economia do país, que busca, aceleradamente a redução das desigualdades sociais.

#### **4 FORMULAÇÃO DOS PROBLEMAS DE PESQUISA E OBJETIVOS DE ESTUDO**

Para a formulação dos problemas a serem investigados no presente trabalho, foram adotadas duas premissas fundamentais, que representam o corte metodológico e a delimitação do que pretende a análise. A primeira premissa é a consideração de que o Simples Nacional não é o regime de menor ônus tributário em todas as situações que envolvam pessoas jurídicas definidas em lei como microempresas ou empresas de pequeno porte. A segunda premissa é a afirmação da existência de variáveis de natureza econômica ou legal que influenciam o favorecimento do Regime Geral em detrimento do Simples Nacional.

---

<sup>10</sup> GIAMBIAGI, Fábio; BARROS, Octávio (Coord.). *Brasil Pós-Crise*. Texto: *Um Novo Sistema Tributário*. Autores: DORNELLES, Francisco; AFONSO, José Roberto. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus Elsevier 2009. 91 p.

<sup>11</sup> *Por exemplo, uma pessoa com renda de R\$ 10 mil por mês e outra com renda de R\$ 1 mil compram um produto que custa R\$ 300, com “tributos embutidos” de R\$ 100. Apenas nessa compra, a primeira pessoa paga 1% de sua renda mensal com tributos e a segunda, 10%*. Fonte: DIEESE (Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos). Nota Técnica nº 68/2008. *Em que sentido o sistema tributário brasileiro precisa ser reformulado?* Disponível em: <http://www.dieese.org.br/areaAssinante/notatecnica/notatec.xml>. Acesso em: 27 de fevereiro de 2011.

<sup>12</sup> IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística). *Demografia das Empresas 2008*. Disponível em: [http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/demografiaempresa/2008/tabelas\\_pdf/tabela01.pdf](http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/demografiaempresa/2008/tabelas_pdf/tabela01.pdf). Acesso em: 27 de fevereiro de 2011.

Conforme a proposta elaborada por Gil, em *Como Elaborar Projetos de Pesquisa*<sup>13</sup>, sugerindo que o problema de pesquisa seja sintetizado em uma questão, o presente trabalho adota não uma, mas duas questões a serem solucionadas, doravante denominadas de problema 1 (“P1”) e problema 2 (“P2”), assim formulados:

a) “P1”: quais são as variáveis críticas, de natureza econômica ou legal, que tornam o regime tributário do Simples Nacional mais oneroso em comparação ao Regime Geral?

b) “P2”: qual é o percentual das micro ou pequenas empresas que não são favorecidas pelo Simples Nacional, em função de ser menor o ônus tributário no Regime Geral?

Nota-se que “P2” é decorrência de “P1”, sendo de natureza estritamente prática, e que responder “P2” significará descrever a frequência de ocorrência e, por conseguinte, o nível de relevância do não favorecimento tributário associado ao Simples Nacional.

Após a formulação dos problemas de pesquisa, estabelece-se o primeiro objetivo do estudo, que está diretamente relacionado com a solução do problema de pesquisa “P1”. E, para respondê-lo a contento, entende-se necessário um estudo baseado em um modelo matemático comparativo, com vistas a descrever, analiticamente, quais são as variáveis críticas, de natureza econômica ou legal, que favorecem o Regime Geral, em termos de onerosidade tributária.

Nesse passo, faz-se mister frisar, antecipadamente, que a questão do favorecimento do regime tributário do Simples Nacional é bastante dinâmica, podendo ser, para determinada empresa, mais vantajoso em um determinado ano-calendário e menos em outro. Todavia, nos anos-calendário seguintes, pode ser que o favorecimento não mais subsista, por conta da alteração de variáveis, como, dentre outras, o volume de exportações, a lucratividade, a folha de salários, ou pela concessão de benefícios fiscais não estendidos aos optantes do Simples Nacional.

Por conseguinte, o segundo objetivo perseguido vincula-se à solução do problema “P2”. Mediante pesquisa de campo, determinar-se-á, exploratoriamente, a porcentagem de micro e pequenas empresas, com matriz localizada no Rio Grande do Sul, que não foram favorecidas pelo Simples Nacional no ano de 2010, em termos do ônus tributário.

---

<sup>13</sup> GIL, Antonio Carlos. *Como Elaborar Projetos de Pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 26 p.

Através da coleta de dados contábeis e fiscais das empresas pesquisadas, referentes ao ano-calendário de 2010, bem como da opinião dos entrevistados, será estimada a frequência com que o não favorecimento do Simples Nacional ocorre no mundo real, mensurando-se, ademais, as causas do fenômeno do não favorecimento, visando ponderar a participação de cada variável crítica na ocorrência do ônus tributário mais favorecido, vinculado ao Regime Geral.

## **5 ESTUDO COMPARATIVO DO ÔNUS TRIBUTÁRIO NO SIMPLES NACIONAL, NO LUCRO PRESUMIDO E NO LUCRO REAL**

O estudo comparativo do ônus tributário no Simples Nacional, no Lucro Presumido e no Lucro Real será realizado conforme o modelo matemático proposto na subseção 5.1, tomando-se em consideração as variáveis críticas que determinam o não favorecimento do Simples Nacional; o cálculo dos pontos de equilíbrio entre o Simples Nacional e o Regime Geral, por grupos de tributos, conforme o modelo matemático; e o levantamento de questões para a pesquisa de campo.

Frise-se que, para a consecução da análise comparativa do ônus tributário, foi considerada a legislação tributária vigente em 31/12/2010, e os tributos incluídos na análise são aqueles abrangidos pelo Simples Nacional, a saber, o IRPJ, a CSLL, o PIS/PASEP, a COFINS, a CPP, o ICMS e o ISS, nos termos do art. 13, da Lei Complementar nº 123 de 2006.

### **5.1 Modelo Matemático Proposto**

Todo modelo matemático é criado com o objetivo de simplificar o estudo de fatos complexos do mundo real.

Há dois aspectos na realidade prática das empresas que dificultam sobremaneira o cálculo e a comparação dos diferentes regimes de tributação: a variação mensal da receita bruta e a variação no percentual das despesas e dos custos incorridos em função da receita bruta. O modelo matemático ora proposto simplifica o fenômeno estudado na medida em que considera fixos, em 2010, as duas grandezas mencionadas: a receita bruta mensal e o percentual das despesas e custos em relação à primeira.

Assim, por exemplo, ao dizer que uma determinada empresa auferiu receita bruta acumulada de R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais) em 2010, significa que sua receita bruta mensal perfaz R\$ 100.000,00 (cem mil reais) em cada um dos meses daquele ano.

Por outro lado, ainda por hipótese, se uma determinada empresa apresentou uma despesa de folha de salários fixada em 20% da receita bruta, isso significa que à medida que a receita bruta se altera, a folha de salários também se alterará, mantendo-se fixa a proporção de 20% entre ambas.

Nos exemplos hipotéticos a seguir, serão apresentados gráficos que demonstram o custo comparativo dos regimes de tributação em função da variação da receita bruta acumulada no ano de 2010 e de algumas despesas ou custos – denominados variáveis críticas – determinados em porcentagens relativas à receita bruta.

Desta sorte, em cada exemplo hipotético, será apresentado um primeiro gráfico, considerando determinadas porcentagens relativas a variáveis críticas. Em um segundo gráfico, esses percentuais – em uma ou mais variáveis críticas – serão alterados, aferindo-se os efeitos sobre o comportamento do ônus em cada regime de tributação. Em outras palavras, ao manipular as variáveis críticas, serão medidas as consequências em termos da variação do ônus tributário no Simples Nacional, no Lucro Presumido e no Lucro Real.

O modelo matemático ora proposto será utilizado para calcular o ônus tributário no Simples Nacional, no Lucro Presumido e no Lucro Real, nos exemplos analisados próxima seção, bem como no cálculo dos pontos de equilíbrio entre o maior ônus associado ao Simples Nacional, para MEs e EPPs, e o Regime Geral.

### **5.1.1 Modelo Matemático: Cálculo do Ônus Tributário no Simples Nacional**

Para fins de tributação e recolhimento dos valores devidos pelas empresas enquadradas no Simples Nacional, a LC 123/03 dispõe de tabelas distribuídas em cinco anexos. O Anexo I traz as alíquotas aplicáveis às receitas auferidas nas atividades de comércio; o Anexo II, as alíquotas para a indústria; e os Anexos III a V, as alíquotas para a prestação de serviços.

Dispõe o art. 18 da LC 123/06 que a base de cálculo do valor devido mensalmente pela ME e EPP optante pelo Simples Nacional é a receita bruta mensal, sendo a alíquota determinada conforme seja o tipo de atividade desenvolvida e a receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao período de apuração. Assim, quanto maior a receita bruta acumulada nos últimos doze meses anteriores ao mês de apuração, maior será alíquota do Simples Nacional.

Observa-se, no Anexo V da LC 123/06 (destinado aos prestadores dos serviços elencados pelo § 5º-D, do art. 18), a existência de mais uma variável que influencia na determinação da alíquota dos tributos: a relação entre a folha de salários e encargos e a receita bruta, ambas acumuladas nos últimos doze meses.

Consoante os referidos anexos da LC 123/06, as alíquotas totais incidentes sobre a receita bruta mensal variam de 4% (Anexo I) a 27,9% (Anexo V).

É oportuno ressaltar, especificamente ao que se refere às empresas estabelecidas no Rio Grande do Sul e enquadradas no Simples Nacional, que a legislação interna as isenta do pagamento de ICMS, se a receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao do período de apuração for igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais); e prevê, para as empresas que auferiram receita bruta superior àquele valor e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais), a redução de 1,55% a 30,90% do ICMS (previsto nos Anexos I e II), conforme a faixa da receita auferida. Assim, para tais estabelecimentos gaúchos, a alíquota mínima do Simples Nacional pode ser reduzida e chegar a 2,75% (no caso Anexo I).

Algumas variáveis e reduções de alíquotas das tabelas constantes dos Anexos do Simples Nacional devem ser ressaltadas, incluindo as a seguir elencadas:

a) quanto ao ICMS: exclusão, nos Anexos I e II, do percentual referente ao ICMS, quando se tratar de saídas sujeitas à imunidade do imposto (CF, art. 155, §2º, inciso X), substituição tributária ou antecipação com encerramento de tributação (LC 123/06, art. 18, §14, inciso I, alínea c e inciso II, alínea c);

b) quanto ao IPI: exclusão, no Anexo II, do percentual referente ao IPI, quando se tratar de saídas com imunidade do imposto (CF, art. 153, § 3º, inciso III) ou substituição tributária (LC 123/06, art. 18, §14, inciso II, alínea d);

c) quanto à contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS: exclusão, nos Anexos I e II, do percentual referente às contribuições, quando se tratar de

receitas de exportações ou sujeitas ao regime monofásico ou à substituição tributária (art. 18, §14, inciso I, alíneas *a* e *b*, inciso II, alíneas *a* e *b*);

d) quanto ao ISS: exclusão, nos Anexos III a V, das prestações de serviço imunes ao imposto (CF, art. 156, § 3º, inciso II) e do imposto sujeito à retenção ou substituição tributária (LC 123/06, art. 13, §1º, inciso XIV, alínea *a*).

### **5.1.2 Modelo Matemático: Cálculo do Ônus Tributário no Lucro Presumido e no Lucro Real**

No Regime Geral, as alíquotas do IRPJ e da CSLL são de 15% e 9%, respectivamente, perfazendo uma alíquota agregada de 24%. O adicional de 10% do IRPJ incide sobre o Lucro Presumido ou Real acima de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) por mês. A base de cálculo do IRPJ no Lucro Presumido varia de 1,6% a 32%, e a da CSLL, de 12% a 32% (Decreto nº 3.000/99 e IN SRF nº 93/97).

Em regra, a apuração do PIS/PASEP e da COFINS é feita, no Lucro Presumido pelo regime cumulativo, e no Lucro Real pelo regime não-cumulativo, conforme as disposições constantes das leis 9.718/98, 10.637/02 e 10.833/03. As exceções incluem as receitas sujeitas ao regime monofásico, à substituição tributária ou ao regime cumulativo, independentemente da forma de apuração do IRPJ, nos termos do art. 10 da lei 10.833/03. No Regime Geral, as alíquotas agregadas do PIS/PASEP e da COFINS são de 3,65%, no regime cumulativo, e de 9,25%, no regime não-cumulativo, com exceção, ainda, das situações em que haja alíquota zero, isenção, suspensão ou não-incidência.

A CPP é calculada aplicando-se sobre a folha de salários o percentual de 20%, somado à alíquota GILRAT e à contribuição de terceiros, devidos em função da atividade preponderante da ME ou EPP na Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE), de acordo com as tabelas anexas à IN RFB nº 971/2009.

O ICMS, no regime normal de apuração, é calculado conforme prescreve a Lei Complementar 87/96 (lei Kandir) e a legislação do estado do Rio Grande do Sul (em especial, o Regulamento do ICMS, RICMS, aprovado pelo Decreto Estadual nº 37.699 de 1997), considerados aspectos tributários específicos da operação, tais como, alíquota da mercadoria, imunidade, isenção, crédito presumido, redução da base de cálculo, substituição tributária, diferimento, dentre

outros. Os créditos abrangem as aquisições para revenda ou para utilização na produção.

O ISS, por sua vez, é apurado em conformidade com a legislação do município em que seja devido o imposto, sendo objeto desse estudo apenas a Lei Complementar 116/2003 e legislação do município de Porto Alegre (Lei Complementar Municipal nº 7 de 1973 e alterações posteriores).

### **5.1.3 Outras Premissas do Modelo Matemático**

Outras premissas do modelo matemático estão abaixo relacionadas:

- a) o Sistema de Recolhimento em Valores Fixos Mensais dos Tributos abrangidos pelo Simples Nacional (SIMEI), devidos pelo Microempreendedor Individual (MEI) não será considerado na análise, posto ser, em qualquer circunstância, o regime tributário mais favorecido para as microempresas individuais;
- b) no cálculo da CPP, não será considerado o Fator Acidentário de Prevenção (FAP) e as folhas de salários não incluirão as despesas com pró-labores ou pagamento a profissionais autônomos;
- c) nas empresas hipotéticas, não há receitas financeiras, não-operacionais, descontos incondicionais, vendas canceladas ou devoluções de vendas;
- d) o Lucro Real é igual à base de cálculo da CSLL; e
- e) o município sede das empresas hipotéticas é o mesmo em que ocorre a prestação dos serviços.

## **5.2 Comércio e Indústria: Análise do Ônus Tributário Comparativo**

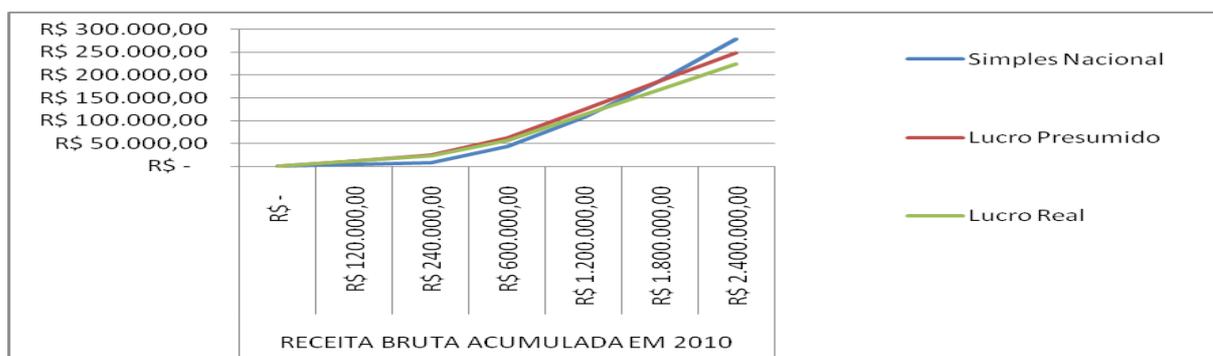
Aponta-se, inicialmente, que os Anexos I (comércio) e II (indústria) diferenciam-se pelo acréscimo, nesse último, do percentual de 0,5% relativo ao IPI. Em relação aos demais tributos, os referenciados anexos são idênticos.

Para fins da análise comparativa proposta, serão apresentados exemplos hipotéticos de MEs e EPPs, que demonstram como as alterações em variáveis críticas, de natureza econômica ou legal, podem influenciar no ônus tributário do Simples Nacional e do Regime Geral.

As empresas cujas variáveis críticas serão manipuladas receberão denominações que numeram as diversas hipóteses a serem analisadas (“H1”, “H2”, ...Hn”). Os dados serão então apresentados em gráficos, tendo como ordenada a receita bruta acumulada em 2010 e como eixo das abscissas o ônus tributário anual em reais (R\$), compreendendo os tributos e as contribuições abrangidos pelo Simples Nacional. Inicia-se, então, o exame de algumas hipóteses.

A empresa hipotética “H1” atua no comércio de bicicletas (CNAE 4763-6/03), tendo as seguintes variáveis (consideradas em função da receita bruta acumulada em 2010): lucro tributável de 5%; custo de 50% na aquisição das mercadorias; despesas e encargos passíveis de crédito do PIS/PASEP e da COFINS de 60%; e folha de salários de 15%. As operações com bicicletas estão sujeitas à substituição tributária do ICMS, constando do item XXVII, Seção III, Apêndice II, do RICMS/RS. A alíquota GILRAT para a atividade em 2010 foi de 1% e a contribuição a terceiros, 5,8%.

Tais informações, inseridas em plano cartesiano, com a função de comparar o ônus tributário do Simples Nacional e do Regime Geral em relação à receita bruta acumulada no ano de 2010, com variação de R\$ 0,00 (zero) a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais), compõem o seguinte gráfico:

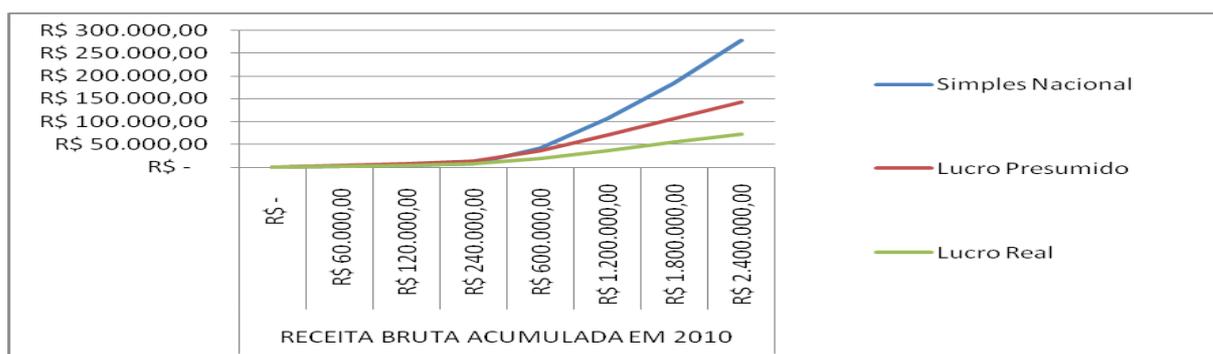


O gráfico demonstra que, na hipótese ora em análise, o Simples Nacional será o regime mais favorável até a marca de R\$ 1.400.000,00 (um milhão e quatrocentos reais) de receita bruta acumulada em 2010, quando cruza a linha representativa do Lucro Real. Próximo da faixa de R\$ 1.800.000,00 (um milhão e oitocentos mil reais), o ônus do Simples Nacional suplanta o do Lucro Presumido.

Todavia, suponha-se que, diante da impossibilidade de concorrer com os baixos preços das bicicletas importadas da China, a empresa “H1” tivesse

adotado as seguintes estratégias empresariais em 2010: rescisão do contrato de aluguel de sua loja e repasse de seu atual ponto comercial; demissão de todos os empregados; venda das bicicletas apenas pela internet, com margem bruta consideravelmente menor; entrega das mercadorias na residência dos clientes mediante serviço de logística contratado; e aluguel de um galpão para armazenar as mercadorias, localizado em região menos valorizada da cidade.

Na hipótese desse novo canal de venda e distribuição das mercadorias, as variáveis de “H1” em função da receita bruta alterar-se-iam nas seguintes medidas: custo de aquisição das mercadorias vendidas de 50% para 70%; despesas e encargos passíveis de crédito do PIS/PASEP e da COFINS de 60% para 80%. Não haveria mais folha de salários. Desta sorte, o gráfico se apresentaria da seguinte maneira:

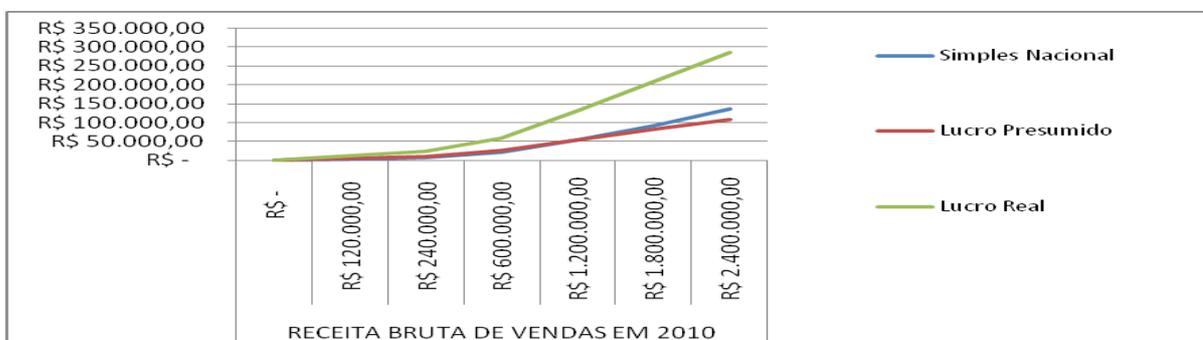


Observa-se, agora, que o Lucro Real torna-se o regime mais favorecido próximo da faixa de receita bruta acumulada de R\$ 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais) no ano de 2010. Por sua vez, o Lucro Presumido se torna mais vantajoso que o Simples Nacional quando a receita bruta acumulada se aproxima dos R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais). Isso se deve, basicamente, à alteração de duas variáveis — a supressão da folha de salários, que reduziu a zero a despesa com a CPP no Regime Geral; e a redução da margem de valor agregado, pois o aumento proporcional do custo das mercadorias vendidas elevou o montante dos créditos do PIS/PASEP e da COFINS no regime não-cumulativo, reduzindo as despesas relativas a essas contribuições.

Em um segundo exemplo, considera-se que a empresa hipotética “H2”, varejista de botijões de gás liquefeito de petróleo (GLP), CNAE 4784-9/00, seja a única distribuidora de uma determinada cidade do interior do estado do RS, em

2010. As variáveis em função da receita bruta de vendas naquele ano seriam as seguintes: lucro tributável de 30%; folha de salários de 10%; custo de aquisição do GPL vendido de 40%; e outros custos, despesas e encargos passíveis de crédito do PIS/PASEP e da COFINS de 5%. As operações com botijões de GLP estão sujeitas a substituição tributária do ICMS (Livro III, art. 131, inciso II, do RICMS/RS). A receita na venda de GLP é sujeita ao regime monofásico do PIS/PASEP e da COFINS, conforme dispõe o art. 4º, inciso III, da lei 9.718/98. A alíquota GILRAT relacionada à CNAE foi de 3% e a contribuição aos terceiros, 5,8%.

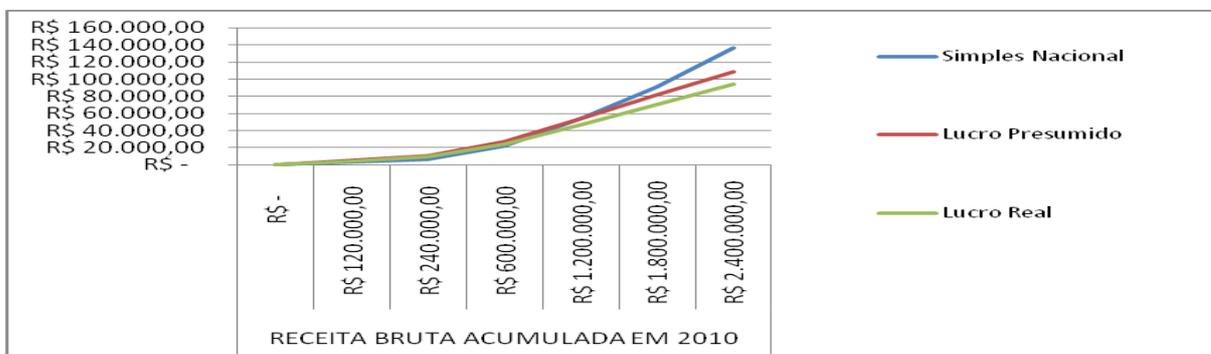
Como o ICMS, o PIS/PASEP e a COFINS devidos na cadeia produtiva já foram recolhidos pelo fabricante ou importador do GLP, tanto no Simples Nacional, quanto no Regime Geral, não há mais valores a serem recolhidos pelo revendedor em relação a esses tributos. Por conseguinte, a diferença entre o ônus tributário no Regime Geral e no Simples Nacional decorrerá apenas da comparação do ônus relativo ao IRPJ, à CSLL e à CPP. Tais dados, inseridos em gráfico (utilizando a mesma metodologia de progressão da receita bruta acumulada em 2010), formam as seguintes curvaturas:



Nessa situação, até a faixa de receita bruta acumulada em R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais) no ano de 2010, o Simples Nacional seria o regime de tributação mais favorecido. Para receitas acumuladas entre R\$ 1.200.000,00 e R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais), o Lucro Presumido seria o regime de tributação menos oneroso.

No entanto, se diante do fato de que em 2010 houvesse entrado na cidade dois novos concorrentes no ramo de “H2”, praticando preços muito inferiores aos seus, e compelindo a empresa a reduzir sua margem bruta e, por conseguinte, sua lucratividade, as variáveis em função da receita bruta de vendas seriam

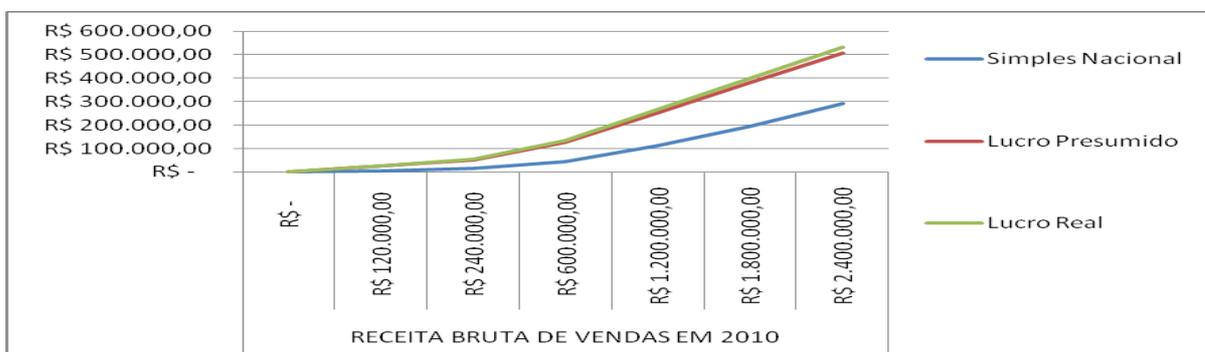
alteradas da seguinte forma: lucro tributável de 30% para 5%; e custo de aquisição do botijão de GLP vendido de 40% para 65%. Tais dados, inseridos em gráfico, apresentar-se-iam da seguinte forma:



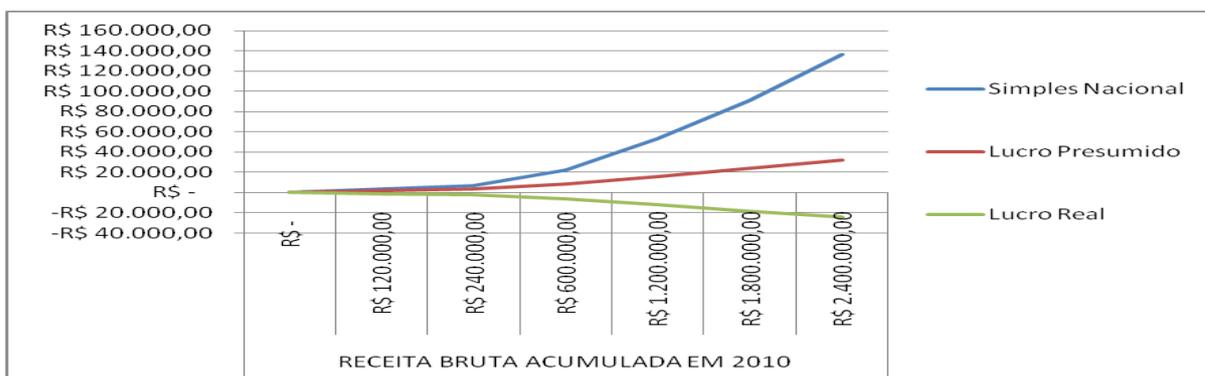
Verifica-se que, a partir de R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais) de receita bruta acumulada, o Lucro Real torna-se o regime de tributação mais favorecido. A explicação para tal comportamento relaciona-se com a redução do lucro tributável, que ocasionou a diminuição do gasto com o IRPJ, inclusive o adicional de 10%, e com a CSLL.

Suponha-se, agora, uma empresa hipotética “H3”, fabricante de calçados (CNAE 1531-9/01), com as seguintes variáveis em função da receita bruta, para o ano de 2010: lucro tributável de 10%; folha de salários de 20%; custo das matérias-primas utilizadas nos produtos vendidos de 40%; custos, despesas e encargos passíveis de crédito do PIS/PASEP e da COFINS de 50%; e IPI na aquisição de matérias-primas, de produtos intermediários e de material de embalagem de 2%. A alíquota do ICMS foi de 17%, com diferimento parcial de 29,411% nas entradas das partes de calçados e nas saídas de calçados prontos, conforme o RICMS/RS, Livro III, art. 1-A, inciso II. A alíquota GILRAT para a atividade foi de 2% e a contribuição aos terceiros, 5,8%. A totalidade das saídas foi destinada a empresas revendedoras estabelecidas também no estado do RS. Os optantes do Simples Nacional não recolhem o diferimento parcial nas aquisições internas do RS, posto que em tal hipótese ocorre o encerramento do diferimento,

nos termos do art. 3º da Lei Estadual 13.036 de 2008<sup>14</sup>. Tais dados, inseridos em gráfico, denotam as seguintes curvaturas:



Nessas condições, verifica-se que o Simples Nacional será o regime mais favorecido em todas as faixas de receita consideradas. Todavia, alterando-se algumas variáveis em função do fato da empresa “H3” ter sido contratada para fornecimento a uma companhia estrangeira, destinando a totalidade de sua produção em 2010 à exportação (o crédito presumido do IPI para ressarcimento do valor do PIS/PASEP e COFINS foi apurado com base na Lei 9.363/96), e mantendo-se inalteradas as demais variáveis, ter-se-ia um novo gráfico:



Observa-se que o Simples Nacional será, comparativamente, o regime mais oneroso em qualquer faixa de receita bruta acumulada. O Regime Geral será mais vantajoso que o Simples Nacional em razão da imunidade nas operações de exportação combinada com a geração de créditos de ICMS, IPI (básico ou

<sup>14</sup> Art. 3º - Fica excluída a responsabilidade pelo pagamento do ICMS diferido relativamente às entradas de mercadorias em estabelecimento de microempresa e de empresa de pequeno porte enquadradas no Simples Nacional.

presumido), PIS/PASEP e COFINS. Ademais, tendo em vista os mencionados créditos vinculados a exportações, o ônus tributário no Lucro Real dos impostos e contribuições inseridos na análise apresenta resultado negativo.

Em um quarto exemplo, a empresa hipotética “H4”, beneficiadora de arroz (CNAE 1061-9/01), efetua, em 2010, vendas exclusivamente dentro do estado do Rio Grande do Sul, com as seguintes variáveis em função da receita bruta daquele ano: lucro tributável de 20%; folha de salários de 5%; custo do arroz beneficiado vendido de 40%; arroz adquirido passível de crédito presumido do PIS/PASEP e da COFINS de 40%<sup>15</sup>; e outros custos, despesas e encargos passíveis de crédito do PIS/PASEP e da COFINS de 10%. A alíquota do PIS/PASEP e da COFINS nas vendas de arroz beneficiado, de 0%. Não incidência do IPI nas saídas de arroz beneficiado. A alíquota GILRAT de 3% e a contribuição devida a terceiros, 5,2%. O arroz beneficiado está sujeito ao regime de substituição tributária do ICMS, com a alíquota de 12% incidente sobre preço de pauta. Há redução da base de cálculo do ICMS próprio de 58,333%<sup>16</sup>.

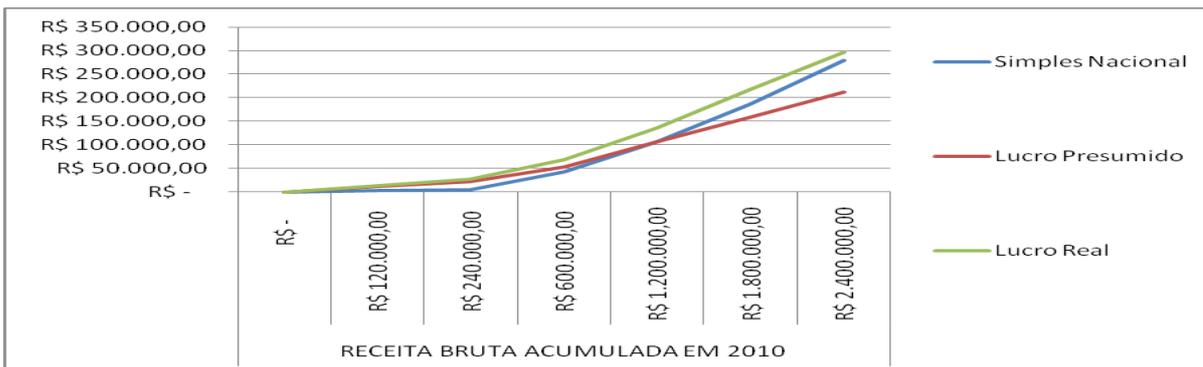
A alíquota zero do PIS/PASEP e da COFINS incidente sobre as receitas de vendas de arroz beneficiado (Lei 10.925 de 2004, art. 1º, inciso V) não se aplica às empresas enquadradas no Simples Nacional, que não podem utilizar ou destinar qualquer valor a título de incentivo fiscal, por determinação expressa contida no art. 24 da LC 123/06. No caso do Lucro Real, os créditos presumidos do PIS/PASEP e da COFINS (art. 8º da Lei 10.925 de 2004) não são restituíveis ou compensáveis com outros tributos federais.

O ônus tributário do Simples Nacional ultrapassa o do Lucro Presumido próximo da faixa dos R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais) de receita bruta acumulada. O Lucro Presumido torna-se, em função das alíquotas zero do PIS/PASEP e da COFINS (aplicáveis apenas ao Regime Geral), o regime mais favorecido, como pode ser visto no gráfico abaixo:

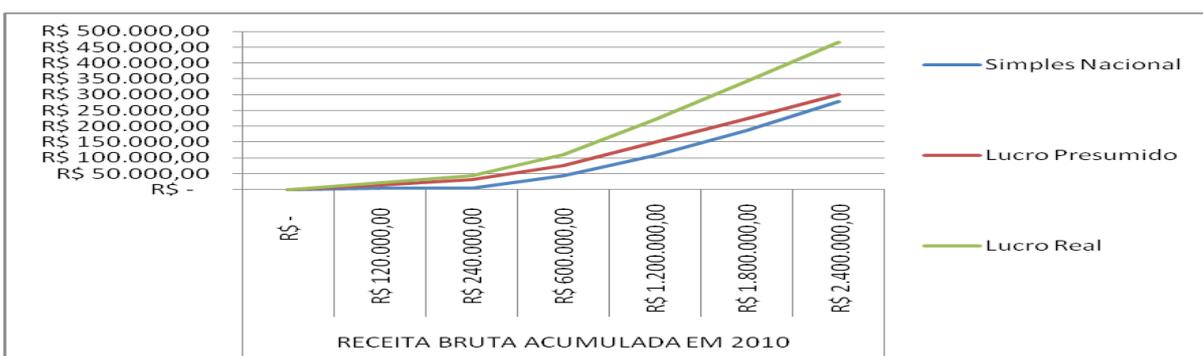
---

<sup>15</sup> Lei 10.925 de 2004, art. 8º.

<sup>16</sup> Decreto 37.699 de 1997, Livro I, art. 23, inciso II, b, e Apêndice IV, item II.



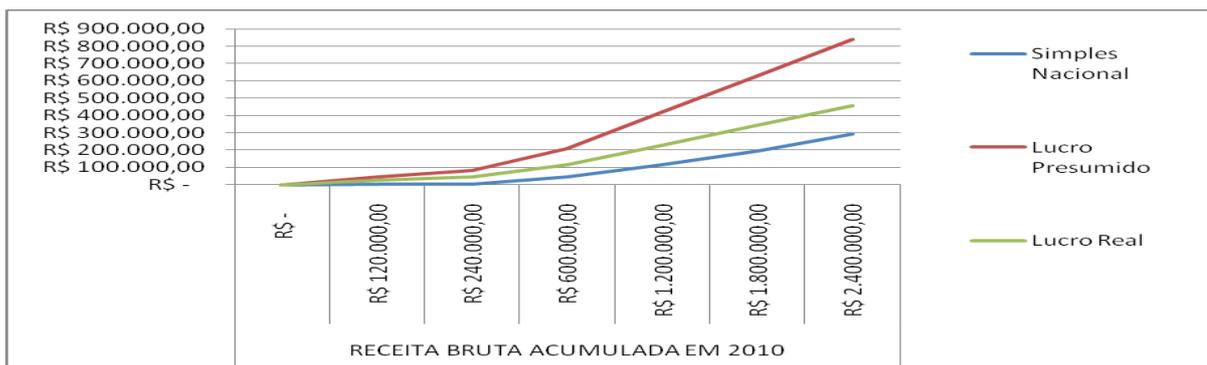
Porém, caso o governo federal, por Medida Provisória, suspendesse a alíquota zero do PIS/PASEP e da COFINS incidente sobre as receitas de venda de arroz beneficiado nesse período, restabelecendo as alíquotas ordinárias dos regimes cumulativo e não-cumulativo, o gráfico apresentaria as seguintes curvaturas:



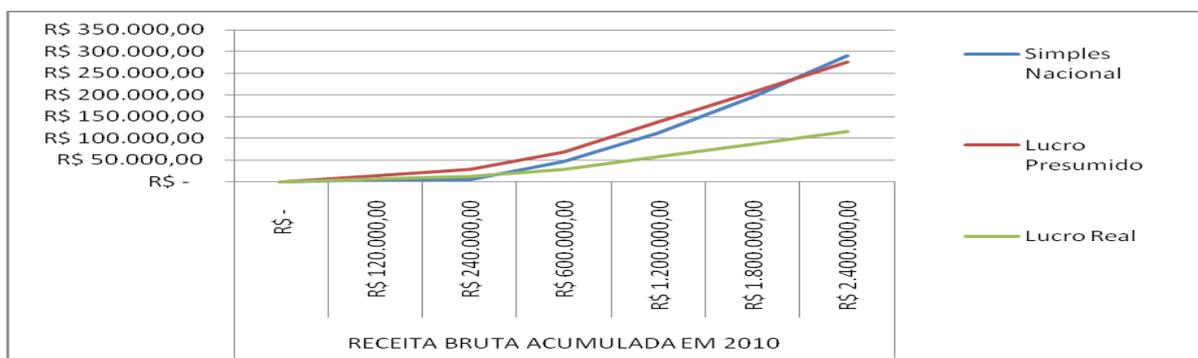
Ao tributar as receitas de vendas de arroz com as alíquotas normais do PIS/PASEP e da COFINS, o Simples Nacional se tornaria o regime mais favorável em todas as faixas de receita bruta acumulada.

Como último exemplo, tem-se que a empresa hipotética “**H5**” fabrica caixas de marchas para montagem em tratores agrícolas (CNAE 2831-3/00), possuindo um único cliente. As variáveis de suas operações, no ano de 2010, em função da receita bruta são as seguintes: lucro tributável de 5%; despesa de salários de 10%; custos, despesas e encargos passíveis de crédito do PIS/PASEP e da COFINS de 60%; e custos de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem de 50%. A alíquota do PIS/PASEP e da COFINS em 9,25% (alíquota diferenciada, conforme a Lei 10.485/02, art. 3º, inciso I, para peças destinadas à industrialização de veículos da posição 8702 da Nomenclatura Comum do MERCOSUL, NCM).

As matérias-primas e o produto final têm a mesma classificação fiscal (NCM 8708.99.90), cuja alíquota do IPI é de 5%. Não há substituição tributária do ICMS, tendo em vista que as autopeças são destinadas à industrialização. A alíquota do ICMS é de 17%, sem previsão de redução da base de cálculo. A alíquota GILRAT perfez 3% e a contribuição a terceiros, 5,8%. Tais dados, inseridos em plano cartesiano, originam o seguinte gráfico:



Alterando-se algumas variáveis de “H5”, pelo fato de seu único cliente, fabricante de tratores agrícolas, ter obtido junto à Receita Federal, em 2010, ato declaratório de reconhecimento da condição de preponderantemente exportador, para fins de aquisição de matérias-primas, de produtos intermediários e de material de embalagem com suspensão do IPI, do PIS/PASEP e da COFINS (de acordo com o art. 29 da Lei 10.637 de 2002 e o art. 40 da Lei 10.865 de 2004) — passa-se a considerar, então, suas saídas (ou receitas) com suspensão do IPI, do PIS/PASEP e da COFINS. Dessa forma, o novo gráfico comparativo do Simples Nacional com o Regime Geral apontaria as seguintes curvaturas:



Contudo, tendo em vista a falta de previsão legal para a extensão do benefício da suspensão do IPI, do PIS/PASEP e da COFINS às MEs ou às EPPs optantes do Simples Nacional, o Lucro Real acaba se tornando o regime de tributação menos oneroso, a partir da faixa de receita bruta acumulada de R\$ 400.000,00 (quatrocentos mil reais), aproximadamente —, o que ocorre pela possibilidade de ressarcimento ou compensação dos créditos desses tributos, referentes aos insumos utilizados na produção das referidas mercadorias.

### **5.2.1 Comércio e Indústria: Variáveis Econômicas e Variáveis Legais Críticas**

As variáveis econômicas críticas que determinam o favorecimento do Regime Geral em detrimento do Simples Nacional, nas atividades de comércio e indústria, são as exportações, a lucratividade, a folha de salários e a margem bruta das vendas.

O fato de a empresa efetuar exportações é uma das variáveis econômicas críticas, sendo notório que a não exportação de tributos se constitui em princípio intrinsecamente associado ao liberalismo econômico. Tanto no Regime Geral quanto no Simples Nacional não há incidência do ICMS e do IPI sobre as operações de exportação, tendo em vista a imunidade constitucional. Da mesma forma, são imunes ao PIS/PASEP e à COFINS as receitas oriundas de exportações de mercadorias ou produtos. A vantagem do Regime Geral em relação ao Simples Nacional é a possibilidade do exportador recuperar parte dos tributos que compõem o custo das mercadorias revendidas para o exterior, ou de matérias-primas, despesas ou encargos relacionados à fabricação dos produtos exportados.

No que tange à lucratividade, quanto menor o Lucro Real, menor serão as despesas com o IRPJ e a CSLL. Relativamente à folha de salários, quanto menor o seu valor, menores as despesas com a CPP. E, por fim, quanto menor a margem bruta de vendas das mercadorias ou produtos, menor também será o lucro tributável e as despesas com tributos não-cumulativos (ICMS, IPI, PIS/PASEP e COFINS) — a margem bruta é inversamente proporcional ao custo das mercadorias ou dos produtos vendidos.

As variáveis legais que influenciam o favorecimento do Regime Geral em relação ao Simples Nacional estão vinculadas principalmente aos

benefícios fiscais do ICMS, do IPI, do PIS/PASEP e da COFINS, não estendidos aos optantes do Simples Nacional.

No Regime Geral, o saldo credor do ICMS vinculado a exportações é passível de transferência a estabelecimentos de fornecedores, ou de outras empresas, bem como de utilização para quitar dívidas próprias ou de terceiros com o fisco estadual do RS, dentro das condições impostas pela legislação<sup>17</sup>. Da mesma sorte, no Regime Geral, há uma expressiva quantidade de operações e de bens desonerados do IPI, do PIS/PASEP e da COFINS, mediante alíquota zero, suspensão ou isenção, que geram, em muitos casos, direito ao ressarcimento ou à compensação de eventual saldo credor.

No caso do IPI, os créditos passíveis de ressarcimento ou compensação são o crédito básico<sup>18</sup> e o crédito presumido do IPI<sup>19</sup>. O crédito básico se refere ao saldo credor verificado ao final de cada trimestre do ano-calendário, vinculado a produtos cujas saídas sejam com alíquota zero, isenção, suspensão ou imunidade do IPI. O crédito presumido do IPI (aplicável somente às pessoas jurídicas sujeitas ao Lucro Presumido) é uma forma de ressarcir o custo do PIS/PASEP e da COFINS embutido no valor de aquisição das matérias-primas, dos produtos intermediários e do material de embalagem utilizados na produção de bens a serem exportados.

Com relação ao PIS/PASEP e à COFINS, os créditos referentes a bens adquiridos para a revenda ou referentes a matérias-primas utilizadas na produção, quando vinculados a receitas de exportação ou vendas sujeitas à alíquota zero, suspensão, isenção ou não incidência são passíveis de ressarcimento ou compensação com outros tributos federais<sup>20</sup> (somente há créditos de PIS/PASEP e COFINS para empresas que apuram pelo Lucro Real).

Ademais, os regimes de substituição tributária do ICMS e os regimes monofásicos do PIS/PASEP e da COFINS também são variáveis legais que influenciam no sentido de mitigar as vantagens do Simples Nacional, porquanto, na maioria das situações, o ônus tributário do Simples Nacional torna-se idêntico ao do Regime Geral.

---

<sup>17</sup> Decreto 37.699 de 1997, art.58 e 59.

<sup>18</sup> Lei 9.779 de 1999, art. 11.

<sup>19</sup> Lei 9.363 de 1996 e Lei 10.276 de 2001.

<sup>20</sup> IN RFB nº 900 de 2008, art.27.

Na substituição tributária do ICMS, o imposto devido na condição de substituto tributário é apurado pelo optante do Simples Nacional da mesma forma que a empresa sujeita ao Regime Geral, e, em qualquer caso, nessa sistemática os contribuintes substituídos não recolhem o imposto, posto que já recolhido antecipadamente à ocorrência do fato gerador presumido.

Os atacadistas e os varejistas de produtos sujeitos ao regime monofásico do PIS/PASEP e da COFINS (também chamado de alíquota concentrada) não estão obrigados ao recolhimento dessas contribuições, nem no Regime Geral nem no Simples Nacional (§ 4º do art. 18 da LC 123/06).

### **5.2.2 Comércio e Indústria: Pontos de Equilíbrio Relativos ao IRPJ e à CSLL**

Para os optantes do **Simples Nacional** enquadrados nos Anexos I e II, o maior percentual possível de IRPJ e CSLL incidente sobre a receita bruta é de **1,08%** (0,54% de IRPJ e 0,54% de CSLL, agregados). Para as MEs e as EPPs optantes do **Lucro Presumido**, o ônus do IRPJ e da CSLL sobre a receita bruta é de **2,28%** (15% sobre a base de cálculo de 8% do IRPJ e 9% sobre a base de cálculo de 12%, da CSLL), exceto no caso de revenda de combustíveis, que perfaz **1,32%** (15% sobre a base de cálculo de 1,6% do IRPJ e 9% sobre a base de cálculo de 12%, da CSLL).

Sendo assim, nas atividades de comércio e indústria, relativamente ao IRPJ e à CSLL, o Simples Nacional será sempre mais vantajoso que o Lucro Presumido. Importante salientar, que não há o adicional 10% do IRPJ para MEs e EPPs, visto que o Lucro Presumido não ultrapassa R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) por trimestre.

Com base nesses apontamentos, o *ponto de equilíbrio* entre o **Lucro Real**, cuja alíquota agregada é de **24%** (15% de IRPJ e 9% de CSLL), e o maior valor que uma EPP pode recolher no Simples Nacional, perfaz **R\$ 108.000,00** (cento e oito mil reais) por ano, conforme abaixo demonstrado:

$\text{IRPJ e CSLL no Simples Nacional, por ano} = \text{R\$ } 2.400.000,00 \times 1,08\% = 25.920,00$
--

$\text{IRPJ e CSLL no Lucro Real, por ano} = \text{Lucro Real} \times 24\%$
---

*Ponto de Equilíbrio: IRPJ e CSLL no Simples Nacional = IRPJ e CSLL no Lucro Real*

$$R\$ 25.920,00 = \text{Lucro Real} \times 24\%$$

$$\text{Lucro Real Anual} = R\$ 108.000,00 \text{ (4,5\% de R\$ 2.400.000,00)}$$

Em outras palavras, isso quer dizer que, no que concerne ao IRPJ e à CSLL, o *Simples Nacional* será mais vantajoso que o *Lucro Real* sempre que a relação entre o *Lucro Real* e a receita bruta for **MAIOR** que 4,5%. Todos os outros pontos de equilíbrio calculados com base em faixas de receita bruta acumulada inferiores à máxima constante dos Anexos I e II (2.280.000,00 a 2.400.000,00) serão também inferiores a R\$ 108.000,00 ou 4,5% da receita bruta acumulada.

### **5.2.3 Comércio e Indústria: Pontos de Equilíbrio Relativos ao PIS/PASEP e à COFINS**

Para os optantes do **Simples Nacional** enquadrados nos Anexos I e II, relativamente às referidas contribuições, o maior percentual possível incidente sobre a receita bruta é de **1,98%** (0,38% de PIS/PASEP e 1,60% de COFINS). Para as MEs e as EPPs optantes do **Lucro Presumido**, o ônus do PIS/PASEP e da COFINS sobre a receita bruta é de **3,65%** (0,65% e 3%, respectivamente), exceto no caso de exportação ou de venda no mercado interno de mercadoria ou de produto sujeito a alíquota reduzida, alíquota zero, suspensão, isenção ou não-incidência.

Apenas no caso receitas sujeitas a alíquota zero, suspensão, isenção e não-incidência, acima de 45,8% da receita bruta, o *Lucro Presumido* poderá ser mais favorecido que o *Simples Nacional* (no caso de exportação de produtos de industrialização própria, o percentual não se aplica às empresas optantes do *Lucro Presumido*, pois, além da imunidade relativa à receita de exportação, haverá direito de ressarcimento ou compensação do crédito presumido do IPI).

No que tange ao **Lucro Real**, cuja alíquota agregada perfaz **9,25%** (1,65% e 7,6%, de PIS/PASEP e COFINS, respectivamente), o *ponto de equilíbrio* relativo à maior faixa de receita bruta acumulada do *Simples Nacional* está a seguir representado:

$$\begin{aligned}
 \text{PIS/COFINS no Simples Nacional} &= \text{R\$ } 200.000,00/\text{mês} \times 1,98\% = 3.960,00 \\
 \text{PIS/COFINS no Lucro Real} &= (\text{R\$ } 200.000,00 - \text{Despesas/mês}) \times 9,25\% \\
 \text{Ponto de Equilíbrio: PIS/COFINS no Simples Nacional} &= \text{PIS/COFINS no Lucro} \\
 \text{Real} \\
 3.960,00 &= (\text{R\$ } 200.000,00 - \text{Despesas/mês}) \times 9,25\% \\
 \text{Despesas/mês} &= \text{R\$ } 157.189,19 \text{ (78,6 \% da receita bruta} \\
 &\text{mensal)}
 \end{aligned}$$

O ponto de equilíbrio ora em análise somente terá validade se a totalidade da receita bruta for tributada na alíquota agregada de 9,25% para o PIS/PASEP e a COFINS. Com base no cálculo exposto, conclui-se que, *quando a relação entre o total de despesas, custos e encargos passíveis de crédito do PIS/PASEP e da COFINS<sup>21</sup> e a receita bruta for MENOR que 78,6%, o Simples Nacional será mais vantajoso que o Lucro Real.*

#### 5.2.4 Comércio e Indústria: Pontos de Equilíbrio Relativos à CPP

Para as EPPs enquadradas nos Anexos I e II do **Simples Nacional**, o maior percentual relativo à CPP incidente sobre a receita bruta é de **4,6%**. No Regime Geral, a CPP é calculada aplicando-se alíquota de 20% sobre a folha de salários, adicionada à alíquota GILRAT e à contribuição a terceiros. Os salários brutos considerados na análise não incluirão o terço constitucional de férias, nem o décimo terceiro salário. A alíquota GILRAT será de 1% e a contribuição a terceiros, 5,8%. O cálculo abaixo representa o ponto de equilíbrio entre o Regime Geral e o maior valor possível devido no Simples Nacional pelas EPPs, de acordo com as informações mencionadas:

$$\begin{aligned}
 \text{CPP no Simples Nacional} &= \text{R\$ } 2.400.000,00/\text{ano} \times 4,6\% = \text{R\$ } 110.400,00/\text{ano} \\
 \text{CPP no Regime Geral} &= (\text{salário bruto/mês} \times 13,333 \times 26,8\%) \\
 \text{Ponto de Equilíbrio: CPP no Simples Nacional} &= \text{CPP no Regime Geral} \\
 \text{R\$ } 110.400,00/\text{ano} &= (\text{salário bruto/mês} \times 13,333 \times 26,8\%) \\
 \text{Salário bruto/m} &= \text{R\$ } 30.895,31 \text{ (15,4\% da receita bruta} \\
 &\text{mensal)}
 \end{aligned}$$

<sup>21</sup> Art. 3º da Lei 10.833 de 2003 e art. 3º da Lei 10.637 de 2002.

Diante do exposto, tem-se que, se a relação entre os salários brutos e a receita bruta for SUPERIOR a 15,4%, o Simples Nacional será mais vantajoso, relativamente à CPP. Resta, a seguir, o cálculo do ponto de equilíbrio relativo às MEs, cuja maior alíquota da CPP, nos Anexos I e II, é de **2,75%**:

$$\begin{aligned} \text{CPP no Simples Nacional} &= \text{R\$ } 240.000,00/\text{ano} \times 2,75\% = \text{R\$ } 6.600,00/\text{ano} \\ \text{CPP no Regime Geral} &= (\text{Folha/mês} \times 13,333 \times 26,8\%) \\ \text{Ponto de Equilíbrio: CPP no Simples Nacional} &= \text{CPP no Regime Geral} \\ \text{R\$ } 6.600,00/\text{ano} &= (\text{Folha/mês} \times 13,333 \times 26,8\%) \\ \text{Folha/mês} &= \text{R\$ } 1.847,03 \text{ (9,2\% da receita bruta mensal)} \end{aligned}$$

Assim, quando a relação entre os salários brutos e a receita bruta for SUPERIOR a 9,2%, o Simples Nacional será mais vantajoso à ME, em termos de despesas com a CPP.

### 5.2.5 Comércio e Indústria: Pontos de Equilíbrio Relativos ao ICMS

A maioria das mercadorias vendidas no Rio Grande do Sul é tributada à alíquota de **17%**<sup>22</sup> no regime normal de apuração do ICMS, e nos Anexos I e II do **Simples Nacional** a maior alíquota do imposto é de **3,95%**. Diante dessas informações, apresenta-se, abaixo, o cálculo do ponto de equilíbrio para as EPPs:

$$\begin{aligned} \text{ICMS no Simples Nacional} &= \text{R\$ } 200.000,00 \times 3,95\% = \text{R\$ } 7.900,00 \\ \text{ICMS no Regime Geral} &= (\text{R\$ } 200.000,00 - \text{Aquisições/mês}) \times 17\% \\ \text{Ponto de Equilíbrio: ICMS no Simples Nacional} &= \text{ICMS no Regime Geral} \\ \text{R\$ } 7.900,00 &= (\text{R\$ } 200.000,00 - \text{Aquisições/mês}) \times 17\% \\ \text{Aquisições/mês} &= \text{R\$ } 153.529,41 \text{ (margem bruta de 30,3\%)} \end{aligned}$$

O ponto de equilíbrio calculado acima apenas se aplica no caso de ser 17% a alíquota de todas as mercadorias vendidas pela EPP e não haver substituição tributária, diferimento, antecipação, redução de base de cálculo,

<sup>22</sup> Art. 27, inciso VIII, do RICMS, aprovado pelo Decreto 37.699 de 1997.

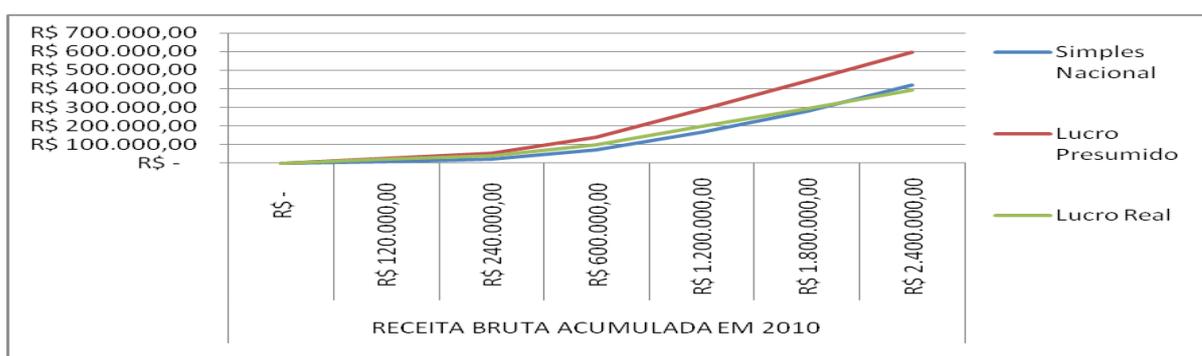
isenção, imunidade, crédito presumido ou crédito relativo à aquisição de bens para o imobilizado.

Observadas as restrições acima e a demonstração de cálculo, conclui-se que *quando a margem bruta de venda das mercadorias for SUPERIOR a 30,3%, o ônus do Simples Nacional relativo ao ICMS será mais vantajoso.*

### 5.3 Serviços Sujeitos ao Anexo III da Lei Complementar 123/06: Análise do Ônus Tributário Comparativo

Serão apresentados, a seguir, exemplos que demonstram o efeito das alterações nas variáveis críticas (de natureza econômica ou legal), sobre o ônus comparado do Regime Geral e do Simples Nacional, relativo ao Anexo III.

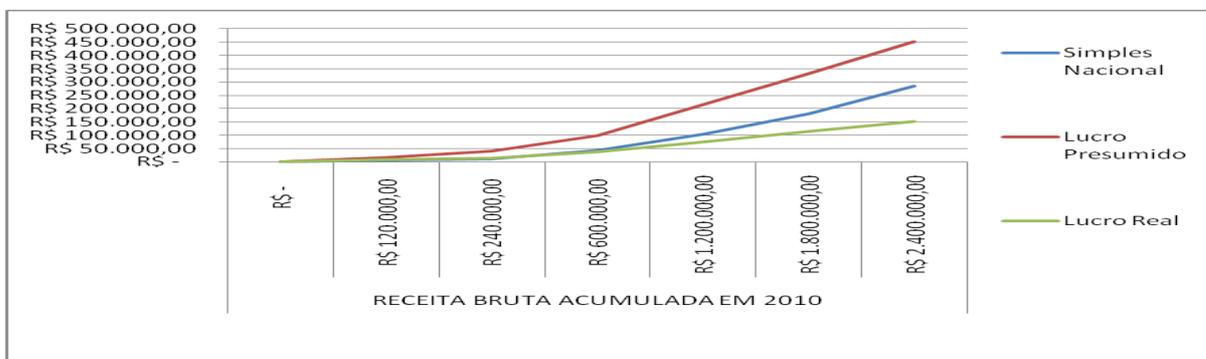
Suponha-se que a empresa hipotética “H6”, que atua na manutenção de computadores (CNAE 9511-8/00) em Porto Alegre, RS, apresente as seguintes variáveis no ano de 2010, em função de sua receita bruta: lucro tributável de 5%; despesa de salários de 20%; e custos, despesas e encargos passíveis de crédito do PIS/PASEP e da COFINS de 60%. A alíquota GILRAT foi de 3% e a contribuição aos terceiros, 5,8%. A alíquota do ISS foi de 5% sobre o preço dos serviços<sup>23</sup>. Os dados, graficamente inseridos, apresentam as seguintes linhas representativas dos regimes de tributação:



Observa-se, no gráfico, que o Lucro Real se torna o regime mais favorável próximo da faixa de R\$ 2.000.000,00 de receita bruta acumulada. Entretanto, se a empresa “H6” tivesse sido contratada para a manutenção de computadores de um grupo de empresas argentinas, em 2010, e que tais serviços

<sup>23</sup> Art. 21 da Lei Complementar nº 7 de 1973, do município de Porto Alegre, RS.

prestados no exterior originassem receitas que representassem 70% da receita bruta operacional do ano, um novo comportamento ter-se-ia em gráfico, conforme demonstrado abaixo:

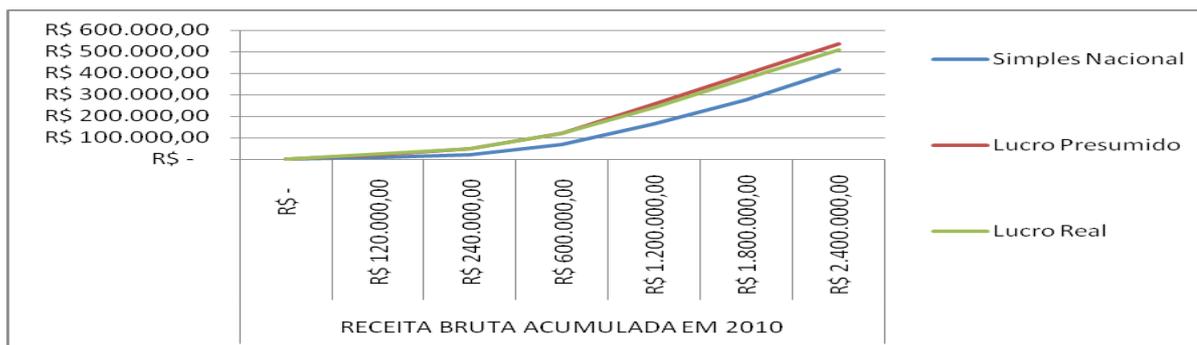


Observa-se, então, que o Lucro Real se tornaria o regime mais favorecido por volta da faixa de receita bruta acumulada de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais). A imunidade do ISS, do PIS/PASEP e da COFINS sobre as operações de exportação de serviços está prevista no texto constitucional e abrange todas as empresas, independentemente de seu regime de tributação.

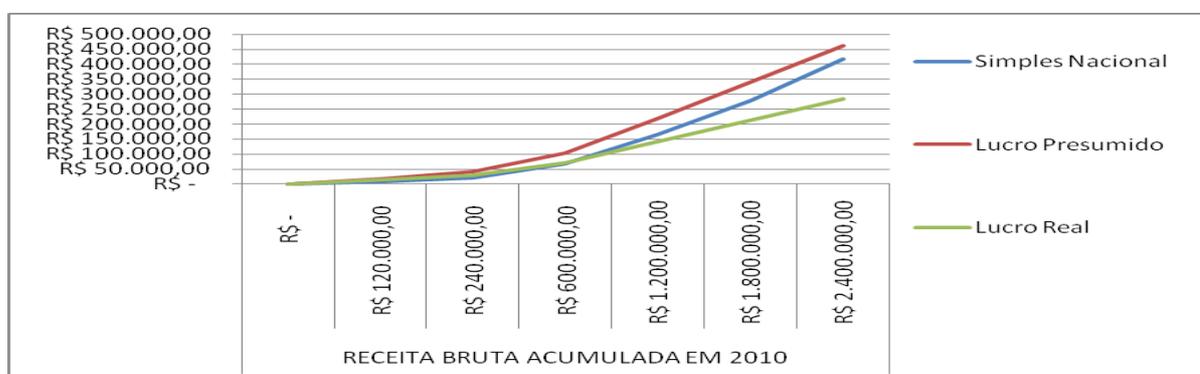
Diante das novas informações, conclui-se que o Lucro Real foi o regime mais favorecido para a empresa “H6” em razão, sobretudo, da existência de saldo credor do PIS/PASEP e da COFINS vinculado a exportações de serviços, passível de ressarcimento ou compensação com outros tributos federais.

Suponha-se, em novo exemplo, que a empresa hipotética “H7”, prestadora de serviços de lavagem de automóveis (CNAE 4520-0/05) em Porto Alegre, RS, apresente as seguintes variáveis em função de sua receita bruta, no ano de 2010: lucro tributável de 20%; despesa de salários de 20%; e custos, despesas e encargos passíveis de crédito do PIS/PASEP e da COFINS de 30%. A alíquota do ISS em Porto Alegre-RS foi de 2,5%<sup>24</sup> sobre o preço dos serviços efetuados nesse período. A alíquota GILRAT foi de 3% e a contribuição a terceiro, 5,8%. De acordo com esses dados, o gráfico demonstra o *favorecimento do Simples Nacional* em todas as faixas de receita bruta acumulada:

<sup>24</sup> Art. 21, XXI, da Lei Complementar nº 7 de 1973, do município do Porto Alegre, RS.



Porém, suponha-se que a empresa “H7” tivesse investido em 2010 na aquisição de uma máquina de lavagem automática de veículos, mediante uma operação de *leasing* financeiro e tal investimento tenha aumentado drasticamente as despesas com depreciação do imobilizado, e, por outro lado, tenha possibilitado considerável diminuição da mão-de-obra empregada. Sendo assim, em função da receita bruta de serviços, as despesas passíveis de crédito do PIS/PASEP e da COFINS se elevaram de 30% para 60%, a despesa com salários caiu de 20% para 10% e o lucro tributável caiu de 20% para 10%. Ter-se-ia um novo gráfico com essas alterações, conforme segue:



Observa-se que, após o investimento, o Lucro Real se tornou mais favorecido do que o Simples Nacional a partir da faixa dos R\$ 600.000,00 de receita bruta acumulada da empresa “H7”. As variáveis críticas que influenciaram no favorecimento do Lucro Real foram: a redução do lucro tributável; a redução da folha de salários; e o aumento das despesas passíveis de crédito do PIS/PASEP e da COFINS.

### **5.3.1 Serviços Sujeitos ao Anexo III da Lei Complementar 123/06: Variáveis Econômicas e Variáveis Legais Críticas**

As variáveis econômicas críticas que determinam o favorecimento do Regime Geral em detrimento do Simples Nacional, nas atividades de prestação de serviço sujeitas ao Anexo III, são as exportações de serviços; as prestações de serviços no território nacional a pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior; a lucratividade; a folha de salários e a margem bruta.

Quanto à exportação de serviços cujos resultados se verifiquem fora do país, há imunidade do ISS, do PIS/PASEP e da COFINS sendo aplicável tanto para prestadores enquadrados no Regime Geral, quanto no Simples Nacional.

Na prestação de serviços dentro do Brasil a pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no exterior, há isenção do PIS/PASEP e da COFINS<sup>25</sup> aplicável apenas ao Regime Geral, sem redução dos percentuais relativos às mencionadas contribuições no Simples Nacional, por vedação do art. 24 da LC 123/06.

Relativamente à lucratividade, quanto menor o Lucro Real, menores também serão as despesas com o IRPJ e a CSLL. Quanto à folha e salários, quanto menor o seu custo, menores serão as despesas com a CPP no Regime Geral. Por fim, quanto menor a margem bruta, maior será a proporção das despesas passíveis de créditos do PIS/PASEP e da COFINS em relação à receita bruta.

Dentre as variáveis legais, destacam-se os benefícios fiscais. Para os serviços sujeitos ao Anexo III, no Lucro Real, há a possibilidade de ressarcimento ou compensação de saldo credor do PIS/PASEP e da COFINS vinculado a exportações de serviços ou a serviços prestados a não-residente no Brasil<sup>26</sup>.

Outra variável legal que influencia o favorecimento do Regime Geral em função do Simples Nacional é a alíquota do ISS. Dependendo do tipo de serviço prestado e da receita bruta acumulada nos últimos doze meses, a alíquota aplicável ao Regime Geral pode ser inferior à do Simples Nacional (as alíquotas do ISS variam de 2% a 5% no Simples Nacional). Todavia, a legislação dos municípios fixa a alíquota do ISS de acordo com o tipo de serviço prestado, sem haver graduação em função da receita bruta. Cabe lembrar, por fim, que os escritórios de serviços

---

<sup>25</sup> MP 2158-35/2001, art. 14, III e § 1º.

<sup>26</sup> Lei 10.833/03, art. 6º.

contábeis devem pagar o ISS em valor fixo por profissional, tanto no Regime Geral como no Simples Nacional, conforme reza o § 22-A do art. 18 da LC 123/06.

### **5.3.2 Serviços Sujeitos ao Anexo III da Lei Complementar 123/06: Pontos de Equilíbrio Relativos ao IRPJ e à CSLL**

Para os optantes do **Simples Nacional** enquadrados no Anexo III, a maior porcentagem possível incidente sobre a receita bruta é de **1,6%** (0,81% de IRPJ e 0,79% de CSLL). Para as MEs e as EPPs optantes do **Lucro Presumido**, o ônus do IRPJ e da CSLL sobre a receita bruta de vendas é de **7,68%**, exceto no caso das MEs exclusivamente prestadoras de serviços que auferirem receita bruta até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais) por ano, em que a alíquota agregada pode chegar a **5,28%**. No transporte de carga, essa alíquota agregada perfaz **2,28%**. *Sendo assim, relativamente ao IRPJ e a CSLL, no caso do Anexo III, o Simples Nacional será sempre mais vantajoso que o Lucro Presumido.*

No que tange ao Lucro Real, demonstra-se abaixo o ponto de equilíbrio em relação ao Simples Nacional, relativo à maior faixa de receita bruta acumulada para as EPPs:

$\text{IRPJ e CSLL no Simples Nacional, por ano} = \text{R\$ } 2.400.000,00 \times 1,6\% = 38.400,00$ $\text{IRPJ e CSLL no Lucro Real, por ano} = \text{Lucro Real} \times 24\%$ $\text{Ponto de Equilíbrio: IRPJ e CSLL (Simples Nacional)} = \text{IRPJ e CSLL (Lucro Real)}$ $\text{R\$ } 38.400,00 = \text{Lucro Real} \times 24\%$ $\text{Lucro Real} = \text{R\$ } 160.000,00/\text{ano} \text{ (6,6\% de R\$ } 2.400.000,00)$
---

Conclui-se que *o Simples Nacional será mais vantajoso que o Lucro Real, no que se refere ao IRPJ e a CSLL, sempre que a relação entre o Lucro Real e a receita bruta for MAIOR que 6,6%.*

### **5.3.3 Serviços Sujeitos ao Anexo III da Lei Complementar 123/06: Pontos de Equilíbrio Relativos ao PIS/PASEP e à COFINS**

No **Simples Nacional**, o maior percentual do Anexo III incidente sobre a receita bruta, é de **2,99%**, agregados o PIS/PASEP e a COFINS. Para as

MEs e as EPPs optantes do **Lucro Presumido**, o ônus do PIS/PASEP e da COFINS sobre a receita bruta é de **3,65%**<sup>27</sup>, para receitas relacionadas com a prestação de serviços. Desta sorte, o Lucro Presumido poderá ser mais favorecido que o Simples Nacional apenas no caso de haver receitas de exportação de serviços, ou serviços prestados a pessoas físicas ou jurídicas residentes no exterior, acima de 18% da receita bruta.

No que tange às EPPs, demonstra-se abaixo o ponto de equilíbrio entre o regime não-cumulativo e o maior débito possível relativo ao PIS/PASEP e à COFINS, no âmbito do Anexo III do Simples Nacional:

<p><i>PIS/COFINS no Simples Nacional = R\$ 200.000,00/mês x 2,99% = 5.980,00</i></p> <p><i>PIS/COFINS no Lucro Real = (R\$ 200.000,00 – Despesas/mês) x 9,25%</i></p> <p><i>Ponto de Equilíbrio: PIS/COFINS no Simples Nacional = PIS/COFINS no Lucro Real</i></p> <p style="text-align: center;"><i>R\$ 5.980,00 = (R\$ 200.000,00 – Despesas/mês) x 9,25%</i></p> <p style="text-align: center;"><i>Despesas/mês = R\$ 135.351,35/mês</i></p> <p style="text-align: center;"><i>R\$ 135.351,35 (67,7 % da receita bruta mensal)</i></p>
---

Dessa maneira, *quando a relação entre o total de despesas, custos e encargos passíveis de crédito do PIS/PASEP e da COFINS e a receita bruta for MENOR que 67,7%, o Simples Nacional será mais vantajoso que o Lucro Real, relativamente às referidas contribuições.*

#### **5.3.4 Serviços Sujeitos ao Anexo III da Lei Complementar 123/06: Pontos de Equilíbrio Relativos à CPP**

Para as EPPs optantes do Simples Nacional, sujeitas ao Anexo III, o maior percentual relativo à CPP é o de 7,83%, sendo assim, o ponto de equilíbrio entre o Regime Geral e o maior valor possível no Simples Nacional apresenta-se a seguir:

<p><i>CPP no Simples Nacional, por ano = R\$ 2.400.000,00/ano x 7,83% = 187.920,00</i></p> <p><i>CPP no Regime Geral por, ano = (salários brutos/mês x 13,333 x 26,8%)</i></p>
--

<sup>27</sup> Lei 9.718/98, art. 4º, IV.

*Ponto de Equilíbrio: CPP no Simples Nacional = CPP no Regime Geral*

$$187.920,00/\text{ano} = (\text{salários brutos/mês} \times 13,333 \times 26,8\%)$$

*Salários brutos/m = R\$ 52.590,04 (26,3% da receita bruta mensal)*

Sendo assim, quando a relação entre os salários brutos e a receita bruta for SUPERIOR a 26,3%, o Simples Nacional será mais vantajoso no que se refere à CPP. Com relação às MEs, o ponto de equilíbrio será:

*CPP no Simples Nacional, por ano = R\$ 240.000,00/ano x 4% = 9.600,00*

*CPP no Regime Geral por ano = (salários brutos/mês x 13,333 x 26,8%)*

*Ponto de Equilíbrio: CPP no Simples Nacional = CPP no Regime Geral*

$$R\$ 9.600,00/\text{ano} = (\text{salários brutos/mês} \times 13,333 \times 26,8\%)$$

$$\text{Salários brutos/mês} = R\$ 2.686,63/\text{mês}$$

$$R\$ 2.686,63 (13,4\% \text{ da receita bruta mensal de } R\$ 20.000,00)$$

Portanto, se a relação entre os salários brutos e a receita bruta for SUPERIOR a 13,4%, o Simples Nacional será mais vantajoso à ME que o Regime Geral, no que se refere à CPP.

#### **5.4 Serviços Sujeitos ao Anexo IV da Lei Complementar 123/06: Análise do Ônus Tributário Comparativo**

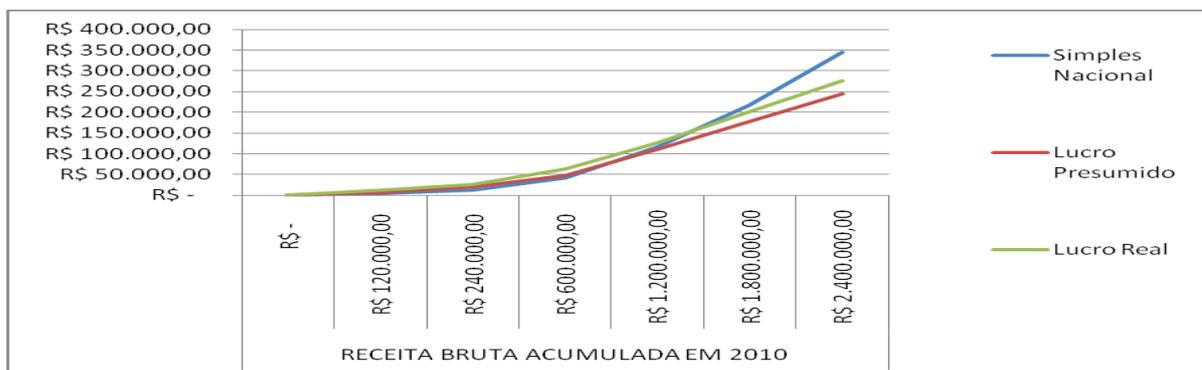
Novamente são necessários os exemplos para a análise do ônus comparativo — desta vez, com foco no Anexo IV da LC 123/06.

Em um primeiro caso, suponha-se que a empresa hipotética “**H8**”, atuante no ramo de obras de construção civil por empreitada (CNAE 4120-4/00), em Porto Alegre, RS, apresente as seguintes variáveis no ano de 2010, em função da receita bruta: lucro tributável de 20%; e despesa de salários de 20%. A alíquota do ISS foi de 4% sobre o preço dos serviços, tendo sido descontados os valores dos materiais empregados<sup>28</sup>. A alíquota agregada do PIS/PASEP e da COFINS fez 3,65% no regime cumulativo (aplicável, neste caso, também ao Lucro Real<sup>29</sup>). A

<sup>28</sup> Lei Complementar nº 7 de 1973, art. 21, inciso I.

<sup>29</sup> Lei 10.833 de 2003, art. 10, inciso XX e Lei 12.375 de 2010, art. 8º.

GILRAT foi de 3% e a contribuição a terceiros, 5,8%. Os contratos de empreitada da empresa “H8” prevêm que, do valor total do serviço prestado, 50% refere-se a materiais e 50% a mão-de-obra. Inserindo essas informações em plano cartesiano, tem-se o seguinte gráfico:

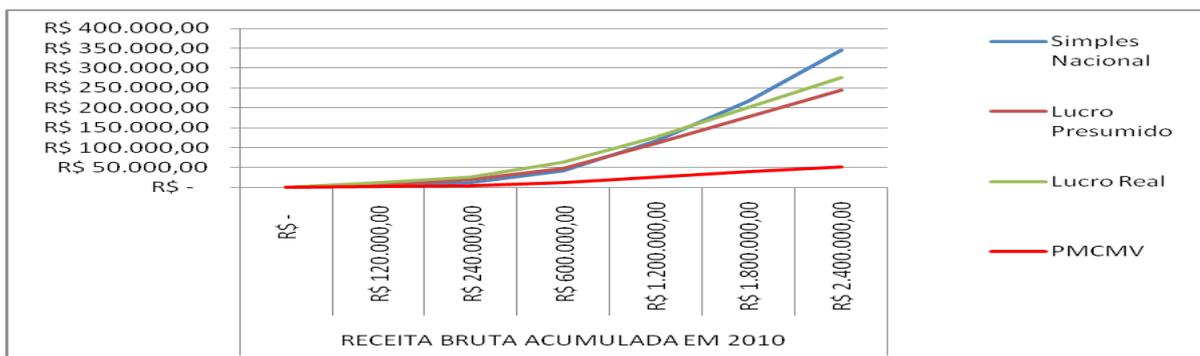


Verifica-se, nesse caso, que o Lucro Presumido se torna mais favorecido que o Simples Nacional próximo da faixa de receita acumulada de R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais), e o Lucro Real, próximo da marca dos R\$ 1.500.000,00 (um milhão e quinhentos mil reais), em que pese não haja baixa lucratividade e/ou não seja reduzida a folha de salários.

Contudo, alterando-se as variáveis para estudo de seus efeitos, verifica-se, que, caso a empresa “H8” tivesse sido contratada para a execução de obras em empreendimentos imobiliários enquadrados no Programa Minha Casa Minha Vida (PMCMV), o favorecimento no Regime Geral seria ainda maior. Não obstante, os benefícios tributários do PMCMV não alcançam as empresas optantes pelo Simples Nacional.

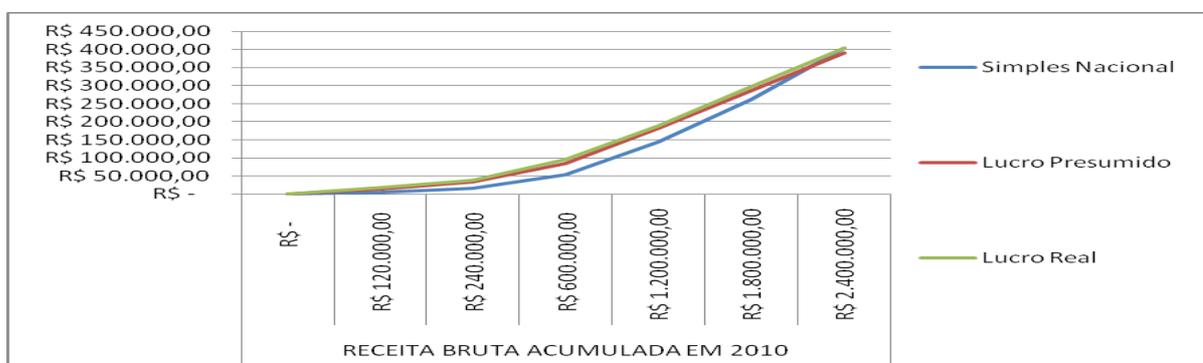
O regime tributário relacionado com o PMCMV, aplicável às empresas que apuram seus tributos pelo Regime Geral, prevê o pagamento de 1% sobre a receita bruta auferida, relativo ao IRPJ, à CSLL, ao PIS/PASEP e à COFINS, devidos por construtores contratados para execução de obras enquadradas no programa<sup>30</sup>. Sendo assim, se que todos os contratos de empreitada da empresa “H8” estivessem enquadrados no PMCMV em 2010, ter-se-iam novas curvaturas, conforme o gráfico abaixo:

<sup>30</sup> Lei 10.931 de 2004, art. 4º, § 6º, alterado pela Lei 12.350 de 2010.



Observa-se que o *Simples Nacional* não é o regime mais favorecido em nenhuma faixa de receita bruta acumulada. Ademais, considerando-se que a legislação do ISS do município de Porto Alegre concede isenção aos serviços prestados por empreiteiros contratados em empreendimentos do PMCMV, destinados a famílias com renda até três salários mínimos<sup>31</sup>, a vantagem do Regime Geral seria ainda maior.

Direto a um novo exemplo, suponha-se que a empresa hipotética “H9”, atuante no ramo vigilância de condomínios com cessão de mão-de-obra (CNAE 8011-1/01), em Porto Alegre, RS, apresente as seguintes variáveis em função da receita bruta no ano de 2010: lucro tributável de 20%; despesa de salários de 40%; despesas e encargos passíveis de crédito do PIS/PASEP e da COFINS de 10%. A alíquota do ISS foi de 2,5% sobre o preço dos serviços. A alíquota GILRAT foi de 3% e a contribuição a terceiros, 5,8%, de sorte que os dados, inseridos graficamente, apresentam-se da seguinte forma:

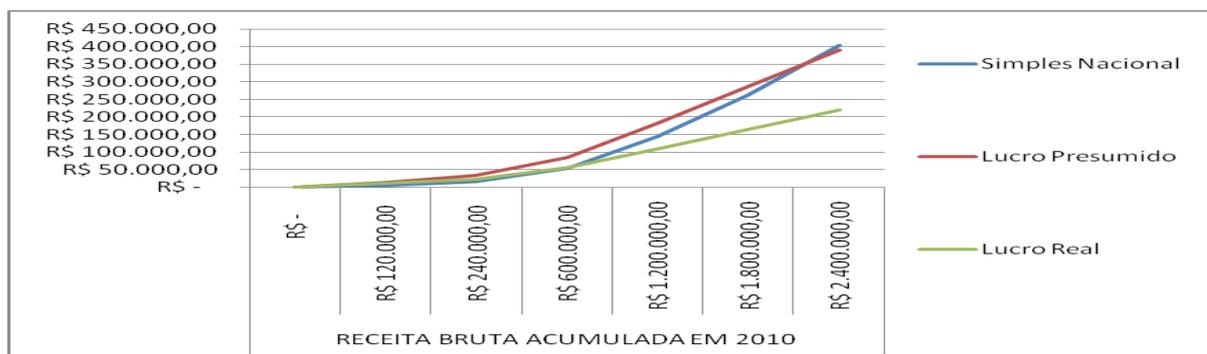


Conclui-se, na presente hipótese, que o *Simples Nacional* foi o regime mais favorável até próximo do limite de R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e

<sup>31</sup> Lei Complementar nº 7 de 1973, art. 71, inciso XVI.

quatrocentos mil reais) de receita bruta acumulada, a partir do qual ultrapassa o ônus tributário do Lucro Presumido.

Suponha-se, agora, que a empresa “H9”, em 2010, investisse fortemente em equipamentos eletrônicos de segurança a serem instalados nas dependências de seus clientes, condomínios residenciais e comerciais. Com isso, as variáveis seriam assim alteradas: lucro tributável de 20% para 0%; e despesas e encargos passíveis de crédito do PIS/PASEP e da COFINS de 10% para 30%.



Com alteração das variáveis mencionadas, o Simples Nacional seria o regime mais favorável até a faixa de receita acumulada de R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais), sendo, a partir desse ponto, suplantado pelo Lucro Real. A explicação para tal comportamento relaciona-se com a redução do lucro tributável e com o aumento das despesas, custos e encargos passíveis de crédito do PIS/PASEP e da COFINS.

#### 5.4.1 Serviços Sujeitos ao Anexo IV da Lei Complementar 123/06: Variáveis Econômicas e Variáveis Legais Críticas

As considerações sobre as variáveis econômicas críticas coincidem com as do Anexo III, com exceção da referente à folha de salários, pois as prestadoras de serviço sujeitas ao Anexo IV do Simples Nacional apuram a CPP da mesma forma que no Regime Geral, salvo a contribuição a terceiros. O Simples Nacional será sempre mais vantajoso em termos da CPP, visto que as MEs e EPPs, enquadradas no Anexo IV, recolhem a quota patronal de 20% e a GILRAT da mesma forma que as empresas do Regime Geral, e, ainda, não estão obrigadas a

recolher a contribuição a terceiros, conforme dispõe a Lei Complementar nº 123 de 2006, art. 13, inciso VI e § 3º.

As considerações sobre as variáveis legais críticas também coincidem com as relativas ao Anexo III, com a inclusão do regime de tributação próprio das empresas que executam obras de construção no âmbito do Programa Minha Casa Minha Vida. Essas empresas podem optar por recolher apenas 1% a título de IRPJ, CSLL, PIS/PASEP e COFINS sobre as receitas advindas de empreendimentos enquadrados no referenciado programa.

#### **5.4.2 Serviços Sujeitos ao Anexo IV da Lei Complementar 123/06: Pontos de Equilíbrio Relativos ao IRPJ e à CSLL**

Para os optantes do **Simples Nacional** enquadrados no Anexo IV, o maior percentual incidente sobre a receita bruta é de **8,65%**, agregados o IRPJ e a CSLL. Para as MEs e as EPPs optantes do **Lucro Presumido**, relativamente ao serviço de vigilância, limpeza e conservação, o ônus do IRPJ e da CSLL sobre a receita bruta de vendas é de **7,68%** mais o **adicional de 10% do IRPJ**, quando o Lucro Presumido for superior a R\$ 60.000,00 no trimestre.

Sendo assim, tem-se, com relação ao mais elevado custo do IRPJ e da CSLL no Simples Nacional, o seguinte gráfico (a sigla RBM refere-se à Receita Bruta Mensal):

$$\text{IRPJ e CSLL no Simples Nacional/ ano} = \text{R\$ } 200.000,00 \times 8,65\% \times 12 = 207.600,00$$

$$\text{IRPJ e CSLL no Lucro Presumido/ano} = (\text{RBM} \times 32\% \times 24\% \times 12) + \{10\% \times 12 \times [(32\% \times \text{RBM}) - 20.000,00]\}$$

*Ponto de Equilíbrio: IRPJ e CSLL Simples Nacional = Lucro Presumido*

$$207.600,00 = (\text{RBM} \times 32\% \times 24\% \times 12) + \{10\% \times 12 \times [(32\% \times \text{RBM}) - 20.000,00]\}$$

$$\text{RBM} = \text{R\$ } 140.625,00$$

Observa-se que, nas atividades de vigilância, limpeza e conservação, o maior ônus do IRPJ e da CSLL relativo ao Simples Nacional, associado à receita bruta mensal de R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) é

equivalente ao IRPJ e à CSLL no Lucro Presumido, referentes a uma receita bruta mensal de R\$ 140.625,00 (cento e quarenta mil, seiscentos e vinte e cinco reais).

Ademais, no Lucro Presumido, as MEs exclusivamente prestadoras de serviços que auferirem receita bruta até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais) por ano, podem sujeitar-se à alíquota mínima agregada de 5,28% para o IRPJ e a CSLL. No Simples Nacional a alíquota referente à receita bruta acumulada de R\$ 120.000,00 é de 1,22%, concernente aos mencionados tributos. Sendo assim, no caso em análise, o IRPJ e a CSLL no Lucro Presumido serão sempre mais onerosos que no Simples Nacional.

Entretanto, na atividade de obras de construção civil, em que haja aplicação de materiais, os percentuais de base de cálculo são 8% para o IRPJ e de 12% para a CSLL. Considerando-se que não há adicional de 10% sobre o IRPJ, o Simples Nacional torna-se mais oneroso em relação ao Lucro Presumido na faixa de receita bruta acumulada de R\$ 360.000,01 a R\$ 2.400.000,00.

Nesse passo, o ponto de equilíbrio do Lucro Real em relação ao Simples Nacional, relativo à maior faixa de receita bruta acumulada para as EPPs é:

$$\begin{aligned} \text{IRPJ e CSLL no Simples Nacional/ano} &= \text{R\$ } 200.000,00 \times 8,65\% \times 12 = 207.600,00 \\ \text{IRPJ e CSLL no Lucro Real/ano} &= (\text{Lucro Real/mês} \times 24\% \times 12) + \{[10\% \times (\text{Lucro} \\ &\text{Real/mês} - \text{R\$ } 20.000,00) \times 12\} \\ \text{Ponto de Equilíbrio: IRPJ e CSLL Simples Nacional} &= \text{Lucro Real} \\ 207.600,00 &= (\text{Lucro Real/mês} \times 24\% \times 12) + \{[10\% \times (\text{Lucro} \\ &\text{Real/mês} - \text{R\$ } 20.000,00) \times 12\} \\ \text{Lucro Real/mês} &= \text{R\$ } 45.000,00 \text{ (22,5\% de R\$ } 200.000,00) \end{aligned}$$

Pode-se concluir que o Simples Nacional será mais vantajoso que o Lucro Real, relativamente ao IRPJ e a CSLL, sempre que a relação entre o Lucro Real e a receita bruta for MAIOR que 22,5%. Em relação ao ponto de equilíbrio para as MEs enquadradas no Anexo IV, tem-se:

$$\begin{aligned} \text{IRPJ e CSLL no Simples Nacional} &= \text{R\$ } 20.000,00 \times 1,84\% \times 12 = 4.416,00 \\ \text{IRPJ e CSLL no Lucro Real} &= (\text{Lucro Real/mês} \times 24\% \times 12) + \{[10\% \times (\text{Lucro} \\ &\text{Real/mês} - \text{R\$ } 20.000,00) \times 12\} \end{aligned}$$

*Ponto de Equilíbrio: IRPJ e CSLL Simples Nacional = Lucro Real*

$$4.416,00 = (\text{Lucro Real/mês} \times 24\% \times 12) + \{[10\% \times (\text{Lucro Real/mês} - \text{R\$ } 20.000,00) \times 12]\}$$

$$\text{Lucro Real/mês} = \text{R\$ } 1.533,33/\text{ano} \text{ (7,6\% de R\$ } 20.000,00)$$

Portanto, se a relação entre o Lucro Real e a receita bruta for SUPERIOR a 7,6%, o Simples Nacional será mais favorecido às MEs que o Lucro Real, relativamente ao IRPJ e a CSLL.

#### **5.4.3 Serviços Sujeitos ao Anexo IV da Lei Complementar 123/06: Pontos de Equilíbrio Relativos ao PIS/PASEP e à COFINS**

Para os optantes do **Simples Nacional** enquadrados no Anexo IV, o maior percentual do PIS/PASEP e da COFINS é de **3,20%**. Para as MEs e as EPPs optantes do **Lucro Presumido**, o ônus do PIS/PASEP e da COFINS sobre a receita bruta é de **3,65%**, de sorte que o *Lucro Presumido poderá ser mais favorecido que o Simples Nacional apenas no caso de haver receitas de exportação de serviços, ou serviços prestados a pessoas físicas ou jurídicas residentes no exterior, acima de 12,3% da receita bruta.*

No Regime Geral, as receitas relativas à prestação de serviços de obras de construção civil estão sujeitas ao regime cumulativo do PIS/PASEP e da COFINS, independentemente da opção acerca do IRPJ.

No que tange às EPPs prestadoras dos serviços de vigilância, limpeza e conservação, sujeitas ao Lucro Real, o ponto de equilíbrio em relação à maior faixa de receita bruta acumulada do Simples Nacional apresenta-se a seguir:

$$\text{PIS/COFINS no Simples Nacional} = \text{R\$ } 200.000,00/\text{mês} \times 3,2\% = 6.400,00$$

$$\text{PIS/COFINS no Lucro Real} = (\text{R\$ } 200.000,00 - \text{Despesas/mês}) \times 9,25\%$$

*Ponto de Equilíbrio: PIS/COFINS no Simples Nacional = PIS/COFINS no Lucro Real*

$$6.400,00 = (\text{R\$ } 200.000,00 - \text{Despesas/mês}) \times 9,25\%$$

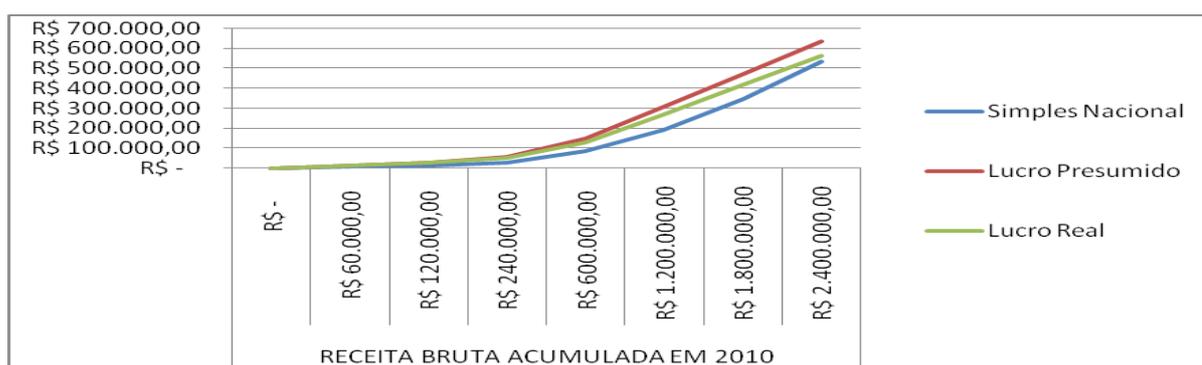
$$\text{Despesas/mês} = \text{R\$ } 130.811,81 \text{ (65,4\% da receita bruta$$

*mensal*

Destarte, quando a relação entre o total de despesas, custos e encargos passíveis de crédito do PIS/PASEP e da COFINS e a receita bruta for MENOR que 65,4%, o Simples Nacional será mais vantajoso que o regime não-cumulativo.

## 5.5 Serviços Sujeitos ao Anexo V da Lei Complementar 123/06: Análise do Ônus Tributário Comparativo

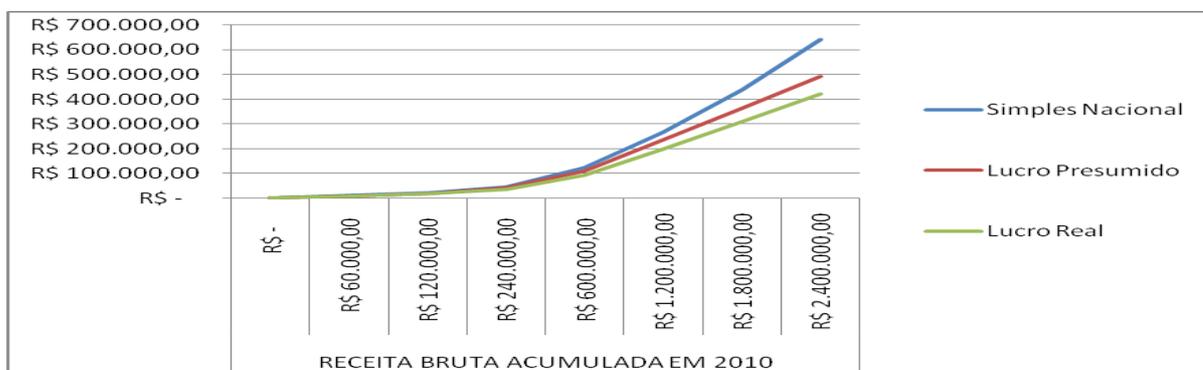
Suponha-se, agora, que a empresa hipotética “H10”, montadora de estandes para feiras (CNAE 4330-4/02), apresente as seguintes variáveis em função da receita bruta, no ano de 2010: lucro tributável de 20%; e folha de salários de 30%. A alíquota do PIS/PASEP e da COFINS perfaz 3,65% (para esta atividade somente se aplica o regime cumulativo). A alíquota do ISS para o serviço no município de Porto Alegre é de 4%<sup>32</sup>. A GILRAT foi de 3% e a contribuição aos terceiros, 5,8%. Considere-se, ainda, que a empresa “H10” não tenha sido optante do Simples Nacional em 2009 — fato de relevância, pois altera o fator “r” calculado no Anexo V, em função da metodologia de cálculo da CPP, tendo em vista o disposto no § 24 do art. 18 da LC 123/06. Tais dados apresentam-se graficamente da seguinte maneira:



Como pode ser visto, o Simples Nacional é regime mais favorecido em todas as faixas de receita bruta acumulada. Contudo, se a empresa “H10”, ao amargar prejuízos no ano de 2009 em função da diminuição da quantidade de feiras e eventos, demitisse dois terços de seus funcionários, a consequência seria a

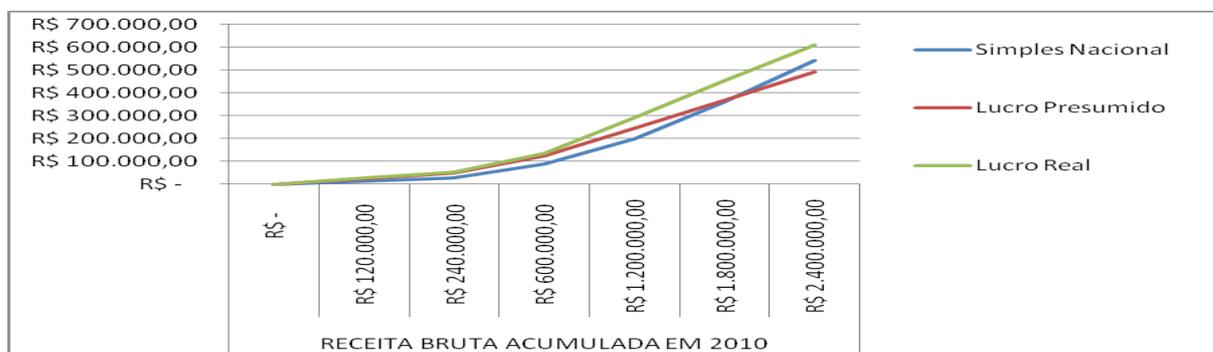
<sup>32</sup> Lei Complementar nº 7 de 1973, art. 21, inciso I.

redução da folha de salários em relação à receita bruta acumulada, de 30% para 10%. Daí, ter-se-ia um novo gráfico:



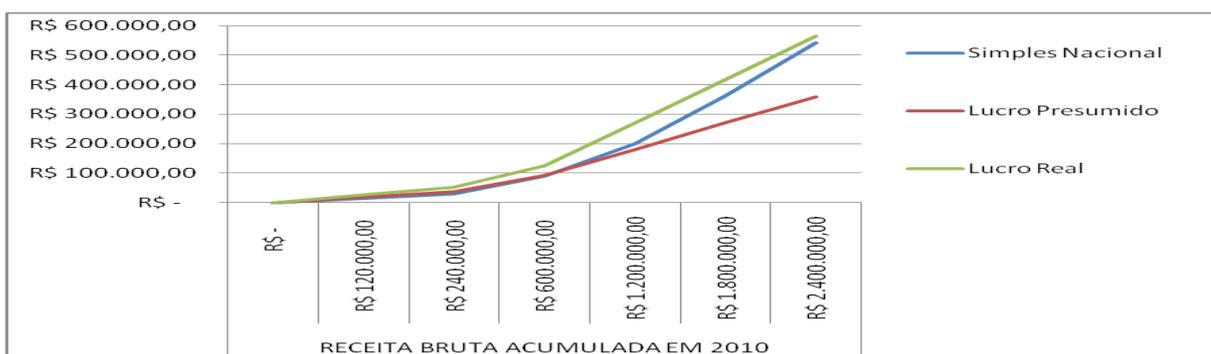
Percebe-se que, *com a redução da folha de salários, a tributação do Simples Nacional torna-se a mais onerosa em qualquer faixa de receita bruta acumulada.*

Em um novo exemplo, tem-se a empresa hipotética “H11”, laboratório de análises clínicas (CNAE 4330-4/02) constituído sob a forma de sociedade simples, com dois sócios, um médico e outro técnico em análises clínicas. A empresa apresenta as seguintes variáveis em função da receita bruta em 2010: lucro tributável de 40%; e folha de salários de 25%. A alíquota do PIS/PASEP e da COFINS perfaz 3,65% (para esta atividade somente se aplica o regime cumulativo). A alíquota do ISS para o serviço no município de Porto Alegre é de 2%. Como no exemplo anterior, considere-se que “H11” foi optante do Regime Geral em 2009, para fins do cálculo do fator “r”. A GILRAT foi de 2% e a contribuição aos terceiros, 5,8%, de forma que as curvas assim se apresentam graficamente:



Observa-se que o *Simples Nacional* é o regime mais favorecido até próximo da marca de R\$ 1.800.000,00 (um milhão e oitocentos mil reais) de receita bruta acumulada — a partir de então, o *Lucro Presumido* seria o regime mais favorecido.

Porém, considerando-se que em 2010 o sócio técnico de análises clínicas tenha se formado em medicina e que os sócios optassem por converter a sociedade simples em sociedade empresária, tal alteração traria duas consequências tributárias vinculadas ao Regime Geral: para o IRPJ, no Lucro Presumido, a base de cálculo cairia de 32% para 8%, em função da constituição de uma sociedade empresária<sup>33</sup>; e para fins do ISS, o pagamento do imposto seria em valores fixos mensais, e por “cabeça” de profissional médico<sup>34</sup> (não mais mediante a aplicação da alíquota de 2% incidente sobre o preço dos serviços prestados). Nesse caso, ter-se-iam curvaturas diferentes das anteriores:



Observa-se, então, que o *Lucro Presumido* se torna o regime mais favorecido a partir da receita bruta acumulada de R\$ 600.000,00 (seiscentos mil reais), tendo em vista a diminuição do IRPJ devido no Lucro Presumido e a diminuição do ISS devido no Regime Geral, pago em valor fixo por médico.

### 5.5.1 Serviços Sujeitos ao Anexo V da Lei Complementar 123/06: Variáveis Econômicas e Variáveis Legais Críticas

As considerações sobre as variáveis econômicas críticas coincidem com as do Anexo III, com exceção do fator “r”, calculado mediante a divisão da folha

<sup>33</sup> Lei 9.249, art. 15, inciso III, alínea a.

<sup>34</sup> Lei Complementar nº 7 de 1973, art. 20, § 2º e § 3º.

de salários acumulada nos últimos doze meses (e adicionada da CPP e do FGTS), pela receita bruta do mesmo período.

Cabe ressaltar, assim, que **o fator “r” se constitui na mais importante variável econômica a determinar o não favorecimento do Simples Nacional em relação aos serviços sujeitos ao Anexo V**. Dependendo da relação entre a folha de salários, adicionada da CPP e do FGTS, e a receita bruta, a alíquota do Simples Nacional no Anexo V pode variar de 8% a 22,9%.

As variáveis legais críticas também coincidem com as relativas ao Anexo III, incluindo-se a possibilidade de pagamento do ISS, no Regime Geral, em valores fixos por profissional. Além disso, há duas outras variáveis legais que são importantes na determinação do fator “r” — o regime de tributação do ano anterior e o recolhimento pontual da CPP e do FGTS. Isso porque, dependendo do regime de tributação no ano anterior à opção pelo Simples Nacional (no Anexo V), o fator “r” será diferente em razão de a CPP ter sido apurada no Regime Geral ou no Simples Nacional. Cabe ressaltar, ainda, que os contribuintes que não recolhem a CPP e o FGTS não podem incluir esses valores no cálculo do fator “r”<sup>35</sup>.

### **5.5.2 Serviços Sujeitos ao Anexo V da Lei Complementar 123/06: Pontos de Equilíbrio**

A metodologia dos pontos de equilíbrio realizada nas seções anteriores não é útil à análise dos serviços sujeitos ao Anexo V, em razão das alíquotas do Simples Nacional, neste caso, serem determinadas conjuntamente pelas grandezas representadas pelo fator “r” e pela receita bruta acumulada.

Para realizar a análise dos pontos de equilíbrio seria necessário calcular um ponto de equilíbrio para cada um dos oito intervalos de alíquotas associadas ao fator “r”.

Ademais, a partilha das receitas federais – entre a CPP, o IRPJ, a CSLL, a COFINS e o PIS/PASEP – também depende do fator “r” e da receita bruta acumulada.

### **5.6 Conclusões Acerca do Favorecimento do Lucro Presumido em Detrimento do Simples Nacional**

---

<sup>35</sup> Lei Complementar nº 123 de 2006, art, 18, § 24.

Nas análises das variáveis que tornam o Lucro Presumido mais favorável que o Simples Nacional, devem ser destacadas as seguintes conclusões (por grupo de tributos):

**IRPJ e CSLL:** o Lucro Presumido é mais oneroso que o Simples Nacional, em relação a esses tributos, nas atividades dos Anexos I, II e III, havendo situações em que a diferença de ônus é menor, como nas vendas de combustíveis ou na prestação de transporte de cargas. Excetuam-se, contudo, os serviços de construção civil, com aplicação de material, sujeitos ao Anexo IV, com receita bruta acumulada superior a R\$ 360.000,01; e as elevadas alíquotas no Anexo V, sobretudo quando o fator “r” é inferior a 0,20.

**PIS/PASEP e COFINS:** havendo a tributação normal dessas contribuições, com a incidência da alíquota agregada de 3,65%, o Simples Nacional será mais favorecido. Entretanto, o Lucro Presumido pode ser mais vantajoso se houver exportações de bens ou serviços, serviços prestados a não residentes, alíquota zero, isenção, suspensão ou não-incidência dessas contribuições.

## **5.7 Conclusões Acerca do Favorecimento do Lucro Real em Detrimento do Simples Nacional**

**IRPJ e CSLL:** conforme as análises constantes das subseções 5.2.2, 5.3.2 e 5.4.2, o Simples Nacional será mais favorecido, em relação a esses tributos, caso o quociente entre o Lucro Real e a receita bruta seja maior que o ponto de equilíbrio ali calculado. Importante salientar que o modelo matemático utilizado considera o Lucro Real igual à base de cálculo da CSLL.

**PIS/PASEP e COFINS:** se houver a tributação normal dessas contribuições, com a incidência da alíquota agregada de 9,25%, o Simples Nacional será mais favorecido nas situações em que o quociente da divisão das despesas, custos ou encargos passíveis de crédito dessas contribuições pela receita bruta seja inferior aos pontos de equilíbrio calculados nas subseções 5.2.3, 5.3.3 e 5.4.3.

Há que se considerar ainda, em relação ao Lucro Real, a possibilidade de haver saldo credor do PIS/PASEP e da COFINS vinculado a exportações de bens ou serviços, a serviços prestados a não residentes ou à alíquota zero, à isenção, à suspensão ou à não-incidência dessas contribuições.

## 5.8 Conclusões Acerca do Favorecimento do Regime Geral em Detrimento do Simples Nacional

Demonstra-se, na presente subseção, os tributos com idêntica apuração no Lucro Real e no Lucro Presumido, quais sejam: a CPP, o ICMS, o IPI e o ISS, conforme abaixo explicitado:

**CPP:** quanto maior a folha de salários, maior será a possibilidade de o Simples Nacional ser menos oneroso que o Regime Geral. Os pontos de equilíbrio referentes à CPP calculados nas subseções 5.2.4 e 5.3.4 expressam o limite a partir do qual o Simples Nacional é mais vantajoso. É importante ressaltar que os pontos de equilíbrio levam em conta a alíquota GILRAT de 1% e a contribuição a terceiros de 5,8%. Nos serviços sujeitos ao Anexo IV, a opção pelo Simples Nacional é sempre mais vantajosa, relativamente à CPP, em razão de não haver a obrigação do pagamento da contribuição aos terceiros.

**ICMS:** no Regime Geral, a imunidade do ICMS nas saídas destinadas à exportação pode gerar tributação negativa, devido à imunidade no pagamento do imposto e à apuração de saldos credores, geralmente acumulados na escrita fiscal. Em operações dentro do país, quanto maior a margem bruta, maior a possibilidade do Simples Nacional ser mais vantajoso. Conforme apurado na subseção 5.2.5, a EPP sujeita ao maior percentual de ICMS no Simples Nacional (3,95%) teria que operar a uma margem bruta inferior a 30,3% para que o ICMS no Regime Geral fosse menos oneroso, considerada a alíquota geral de 17% do imposto.

Há ainda variáveis legais, tais como a redução da base de cálculo, a alíquota de 7%, a alíquota de 12%, a isenção e o crédito presumido, que podem determinar uma menor onerosidade no Regime Geral. Para as microempresas do Rio Grande do Sul, não há percentual do ICMS no Simples Nacional, tendo em vista haver isenção total nos Anexos I e II, relativa à receita bruta acumulada menor ou igual a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais). Nas saídas de mercadorias sujeitas à substituição tributária ou antecipação com encerramento de tributação, o valor do ICMS devido na condição de substituto tributário é igual, tanto no Simples Nacional quanto no Regime Geral. Por seu turno, o substituído tributário não paga o ICMS, já recolhido antecipadamente, com base em presunção legal.

**IPI:** no Simples Nacional há apenas uma alíquota do IPI: 0,5%. Um método simples de comparação do ônus no Regime Geral e no Simples Nacional é a multiplicação da margem bruta na venda dos produtos pela alíquota ponderada média do IPI. A margem bruta ora mencionada é a relação existente entre a receita bruta e o custo de aquisição das matérias-primas, dos produtos intermediários e do material de embalagem, já deduzido o IPI relativo às compras. Nas saídas sujeitas à alíquota zero, isenção ou suspensão do IPI, relativas a empresas do Regime Geral, não se recolhe o IPI, podendo haver saldo credor relativo ao crédito básico do imposto. Todavia, no caso de essas empresas optarem pelo Simples Nacional, haverá o recolhimento do percentual de 0,5% relativo ao IPI. No caso de substituição tributária, o substituído não pagará o IPI no Regime Geral nem no Simples Nacional. No caso de exportação de produtos não haverá incidência do IPI, tanto no Regime Geral quanto no Simples Nacional. Com relação ao Regime Geral, a análise deve levar em conta a possibilidade de haver crédito básico ou crédito presumido do IPI, passíveis de restituição ou compensação com outros tributos federais, conforme estabelece a IN RFB nº 900 de 2008, art. 21.

**ISS:** Há situações em que o ISS pago no Regime Geral é menor que o ISS constante dos Anexos III a V do Simples Nacional. Nas prestações sujeitas à substituição tributária ou à retenção pelo tomador do serviço, o ônus no Regime Geral será igual ao do Simples Nacional. Há serviços enquadráveis no Anexo V (por exemplo, laboratórios, diagnóstico por imagem ou prótese) que podem, no Regime Geral, recolher ISS em valores fixos para o município, mas, uma vez optantes pelo Simples Nacional, estarão sujeitos, no que tange ao ISS, às alíquotas do Anexo IV, que variam de 2 a 5%.

**PMCMV:** a alíquota aplicada ao regime de tributação das construtoras contratadas no âmbito do Programa Minha Casa Minha Vida (1%) é menos onerosa que a menor alíquota constante do Anexo IV (2,5%), concernente ao IRPJ, à CSLL, à COFINS e ao PIS/PASEP, de forma agregada.

## **6 PESQUISA DE CAMPO**

O objetivo da pesquisa de campo foi o de inferir o percentual de micro e pequenas empresas, estabelecidas no estado do Rio Grande do Sul, não favorecidas pelo Simples Nacional no ano de 2010, tendo em vista o Regime Geral ter se constituído em opção de menor ônus tributário.

Sendo assim, como definição da população objeto da pesquisa adotou-se o conjunto de empresários, sociedades simples e sociedades empresárias, estabelecidos no estado do Rio Grande do Sul, que tenham auferido receita bruta acumulada igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais), no ano de 2010.

Como cedição, para verificar se o Regime Geral tenha sido mais favorável que o Simples Nacional a uma determinada empresa no ano de 2010, é necessário conhecer uma série de informações econômicas e fiscais a ela associadas. Tais informações são de difícil obtenção e acesso, pois, além de sigilosas, tem de ser pesquisadas na escrituração contábil ou em livros fiscais das pessoas jurídicas.

Por tais motivos, a metodologia mais adequada e adotada na pesquisa foi a coleta das referidas informações em questionários enviados aos escritórios contábeis responsáveis pela escrituração daquelas empresas, objetivando maior precisão da informação coletada. Logo, a metodologia de pesquisa leva em consideração a denominada, por Martins<sup>36</sup>, *amostragem por conglomerados (clusters)* —, ou seja, apesar de a população investigada ser constituída de MEs e EPPs estabelecidas no Rio Grande do Sul, as *unidades amostrais* foram os escritórios contábeis relacionados a essas pessoas jurídicas, de forma que cada escritório contábil representa um conglomerado vinculado a uma ou mais pessoas jurídicas. Foram considerados no resultado da pesquisa todas as MEs e EPPs vinculadas aos escritórios contábeis que compõem a amostra.

Mediante o questionário de pesquisa, primeiramente, foi levantado o quantitativo de empresas não favorecidas pelo Simples Nacional em 2010, segundo a avaliação do contador ou do contabilista entrevistado em cada escritório.

Posteriormente, em relação a cada ME ou EPP considerada pelo entrevistado como não favorecida pelo Simples Nacional, foram coletadas informações econômicas e fiscais com a finalidade de confirmar, objetivamente, a

---

<sup>36</sup> MARTINS, Gilberto de Andrade. *Estatística Geral e Aplicada*. São Paulo: Atlas, 2001. 193 p.

efetiva ocorrência ônus tributário favorecido associado ao Lucro Presumido ou ao Lucro Real, incluindo as razões determinantes.

Tal método de amostragem e de coleta de dados evitou a necessidade de se realizar uma pesquisa completa relacionada a cada pessoa jurídica vinculada à amostra dos escritórios contábeis, envolvendo uma enorme massa de dados econômicos e fiscais.

### **6.1 Qualificação da Condição de Não Favorecida pelo Simples Nacional**

O não favorecimento pelo Simples Nacional medido nessa pesquisa de campo leva em consideração dois grupos distintos de empresas, quais sejam: o **GRUPO 1**: compreende as microempresas e as empresas de pequeno porte que não foram optantes do Simples Nacional em 2010 e, em 2011, não aderiram ao regime por estarem mais favorecidas, em termos de ônus tributário, no Lucro Presumido ou no Lucro Real; e o **GRUPO 2**: abrange as microempresas e as empresas de pequeno porte que foram optantes do Simples Nacional em 2010 e, em 2011, pediram exclusão do regime por implicar menor ônus tributário.

Todavia, na qualificação das empresas para enquadramento nos Grupos 1 e 2, é possível que o entrevistado da pesquisa de campo tenha avaliado, erroneamente, o Lucro Real ou o Lucro Presumido como o regime de tributação mais favorecido.

Para evitar que o referenciado erro interfira no resultado da pesquisa, houve, para cada empresa enquadrada nos Grupos 1 e 2, a confirmação da ocorrência do ônus mais favorecimento no Regime Geral, com base nos dados econômicos e fiscais fornecidos pelos entrevistados. De acordo com a metodologia de análise comparativa do ônus tributário apresentada na seção 5 do presente trabalho, mediante a aferição das variáveis econômicas e legais, bem como dos pontos de equilíbrio ali calculados, ratificou-se, ou não, a opinião dos entrevistados a respeito do não favorecimento do Simples Nacional.

Metodologicamente, para fins de qualificação das MEs e das EPPs como não favorecidas pelo Simples Nacional em 2010, foram consideradas aquelas que decidiram pelo regime de tributação em 2011 de forma coerente com o regime mais favorecido em 2010. Na amostra da pesquisa de campo foram consideradas como não favorecidas pelo Simples Nacional apenas as empresas que estão nas

situações em azul da tabela abaixo, ou seja, aquelas que tomaram suas decisões de forma coerente com o ocorrido em 2010, estando na situação em que o Regime Geral foi mais favorecido que o Simples Nacional naquele ano.

	Optante do Simples Nacional em 2010	Optante do Regime Geral em 2010
O Simples Nacional foi mais favorecido em 2010	Permaneceu no Simples Nacional em 2011	Optou pelo Simples Nacional em 2011
O Regime Geral foi mais favorecido em 2010	Optou pelo Regime Geral em 2011	Permaneceu no Regime Geral em 2011

As empresas que estão na situação em vermelho na tabela acima não interessam à pesquisa de campo, tendo em vista que se beneficiaram do Simples Nacional na condição de regime tributário mais favorecido.

As empresas que, em 2011, decidiram pelo regime de tributação com base em eventos futuros, ou de provável ocorrência no corrente ano, não foram qualificadas como MEs ou EPPs não favorecidas pelo Simples Nacional em 2010.

## 6.2 Amostragem e Coleta de Dados

Conforme informações do cadastro público do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul<sup>37</sup>, há 9.481 (nove mil quatrocentos e oitenta e um) escritórios de contabilidade no Rio Grande do Sul, sendo 2.200 (duas mil e duzentas) sociedades e 7.281 (sete mil duzentos e oitenta e um) escritórios individuais.

O questionário de pesquisa foi encaminhado a aproximadamente 600 (seiscentos) escritórios contábeis, tendo havido um total de 109 (cento e nove) questionários respondidos. Apesar de a amostra ter sido obtida de forma acidental, por método tecnicamente não probabilístico, sua representatividade, para fins exploratórios, não deve ser desconsiderada, posto que abrangeu aproximadamente 1,15% de todos os escritórios contábeis em atividade no Rio Grande do Sul.

<sup>37</sup> Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul. Disponível no endereço eletrônico <<http://www.crcrs.org.br>>. Acesso em: 31 de janeiro de 2011.

O questionário de pesquisa foi composto de uma parte principal e de cinco planilhas complementares, conforme pode ser observado no Anexo Único ao presente trabalho. Na parte principal, as MEs e as EPPs avaliadas como não favorecidas pelo Simples Nacional foram enquadradas nos Grupos 1 e 2, conforme explanado na subseção 6.1.

Nas cinco planilhas complementares, relacionadas às atividades previstas dos anexos da Lei Complementar nº 123 de 2006, foram solicitados dados necessários à confirmação da efetiva ocorrência de menor ônus tributário no Regime Geral. Desta sorte, nas planilhas foram requeridas informações acerca das variáveis críticas econômicas, das variáveis críticas legais e dos pontos de equilíbrio calculados na seção 5.

### 6.3 Tabulação dos Dados Obtidos

Os entrevistados apontaram 218 (duzentas e dezoito) MEs e EPPs como não favorecidas pelo Simples Nacional em 2010. Porém, em análise aos dados econômicos e fiscais coletados, para 32 (trinta e duas) dessas empresas não restou comprovado o favorecimento do Regime Geral em relação ao Simples Nacional.

Nos 109 (cento e nove) escritórios contábeis foi coletada uma amostra total de 2.645 (dois mil seiscentos e quarenta e cinco) empresários, sociedades simples e sociedades empresárias. Desse quantitativo, 2.448 (dois mil quatrocentos e quarenta e oito) auferiram, em 2010, receita bruta igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00. Houve 766 (setecentos e sessenta e seis) MEs e EPPs impedidas de optar pelo Simples Nacional por incidirem em vedações da Lei Complementar nº 123 de 2006.

<b>Amostra Obtida</b>	<b>Quant.</b>	<b>%</b>
<b><i>Empresários, Sociedades Simples e Sociedades Empresárias com Receita Bruta Anual igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00</i></b>	<b>2448</b>	<b>100%</b>
<b><i>MEs e EPPs impedidas de optar pelo Simples Nacional</i></b>	<b>766</b>	<b>31,3%</b>
<b><i>MEs e EPPs Não impedidas de optar pelo Simples Nacional</i></b>	<b>1682</b>	<b>68,7%</b>
<b><i>MEs e EPPs Não Favorecidas pelo Simples Nacional</i></b>	<b>186</b>	<b>7,6%</b>

Após a análise dos dados coletados pelas planilhas complementares, 186 (cento e oitenta e seis) MEs e EPPs foram consideradas não favorecidas pelo Simples Nacional em 2010, o que perfaz 7,6% do total de empresas abrangidas pela pesquisa. Relativamente às MEs e às EPPs não impedidas legalmente de optarem pelo Simples Nacional, esse percentual alcança 11%.

<b>Amostra Obtida</b>	<b>Quant.</b>	<b>%</b>
<b>MEs e EPPs Não Favorecidas pelo Simples Nacional</b>	<b>186</b>	<b>100%</b>
<b>Grupo 1</b>	<b>137</b>	<b>73,7%</b>
<b>Grupo 2</b>	<b>49</b>	<b>26,3%</b>
<b>Comércio (Anexo I no Simples Nacional)</b>	<b>27</b>	<b>14,5%</b>
<b>Indústria (Anexo II no Simples Nacional)</b>	<b>64</b>	<b>34,4%</b>
<b>Prestação de Serviço (Anexo III no Simples Nacional)</b>	<b>29</b>	<b>15,6%</b>
<b>Prestação de Serviço (Anexo VI no Simples Nacional)</b>	<b>13</b>	<b>7,0%</b>
<b>Prestação de Serviço (Anexo V no Simples Nacional)</b>	<b>53</b>	<b>28,5%</b>

Das MEs e EPPs não favorecidas, 137 (cento e trinta e sete) não foram optantes pelo Simples Nacional em 2010 (Grupo 1) e 49 (quarenta e nove) foram optantes do Simples Nacional em 2010, tendo pedido exclusão para o ano-calendário de 2011 (Grupo 2).

Na atividade comercial, as principais razões que justificaram o favorecimento do Regime Geral foram: **PIS/PASEP e COFINS**: ônus no Regime Geral foi igual ou menor que no Simples Nacional (77,8%), sendo que mais da metade das empresas (51,9%) tiveram mais de 80% de suas receitas não tributadas pelas contribuições no mercado interno; **CPP**: a relação entre a folha de salários e a receita bruta foi inferior ao ponto de equilíbrio calculado na seção 5 (74,1%); e **IRPJ e CSLL**: a relação entre o Lucro Real e a receita bruta foi inferior ao ponto de equilíbrio calculado na seção 5 (66,7%).

<b>Comércio (Anexo I do Simples Nacional)</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Porcentagem</b>
<b>MEs e EPPs Não Favorecidas pelo Simples Nacional</b>	<b>27</b>	<b>100%</b>
<b>ME</b>	<b>0</b>	<b>0%</b>
<b>EPP</b>	<b>27</b>	<b>100%</b>

<b>Regime de Tributação em 2011</b>		
<b>Lucro Presumido</b>	<b>8</b>	<b>29,6%</b>
<b>Lucro Real</b>	<b>19</b>	<b>70,4%</b>
<b>Exportação de mercadorias</b>		
	<b>6</b>	<b>22,2%</b>
<b>IRPJ e CSLL</b>		
<b><u>Lucro Real</u> &lt; 4,5%</b>		
<b>Receita Bruta</b>	<b>18</b>	<b>66,7%</b>
<b>PIS/PASEP e COFINS</b>		
<b>Ônus tributário do PIS/PASEP e da COFINS no Regime Geral é igual ou inferior ao PIS/PASEP e a COFINS no Simples Nacional</b>	<b>21</b>	<b>77,8%</b>
<b><u>Receita no mercado interno não tributada</u> &gt; 80%</b>		
<b>Receita Bruta</b>	<b>14</b>	<b>51,9%</b>
<b>Ocorrência de saldo credor vinculado a receitas não tributadas em 2 ou mais trimestres</b>	<b>12</b>	<b>44,4%</b>
<b><u>Receita sujeita ao regime monofásico</u> &gt; 80%</b>		
<b>Receita Bruta</b>	<b>5</b>	<b>18,5%</b>
<b>Ocorrência de saldo credor vinculado a receitas de exportação em 6 ou mais meses</b>	<b>3</b>	<b>11,1%</b>
<b>CPP</b>		
<b><u>Folha de Salários</u> &lt; 15,4%</b>		
<b>Receita Bruta</b>	<b>20</b>	<b>74,1%</b>
<b>ICMS</b>		
<b>Ônus tributário do ICMS no Regime Geral é igual ou inferior ao ICMS no Simples Nacional</b>	<b>2</b>	<b>7,4%</b>
<b><u>Receita Bruta</u> &lt; 30,3%</b>		
<b>Custo de aquisição das mercadorias vendidas</b>	<b>2</b>	<b>7,4%</b>

Nas atividades industriais, as principais causas do favorecimento do Regime Geral foram: **Exportações**: 70,3% das empresas exportaram em 2010, sendo que, para 64,1% das empresas, as receitas de exportação representaram mais de 30% da receita bruta em 2010. 51,6% das empresas apresentaram saldo credor de PIS/PASEP e COFINS vinculado a exportações em seis ou mais meses de 2010. 37,5% das empresas apresentaram saldo credor de ICMS vinculado a

exportações em seis ou mais meses de 2010; **IRPJ e CSLL**: a relação entre o Lucro Real e a receita bruta foi inferior ao ponto de equilíbrio calculado na seção 5 (60,9%); **PIS/PASEP e COFINS** no Regime Geral foi igual ou menos oneroso que no Simples Nacional (54,7%); **CPP**: a relação entre a folha de salários e a receita bruta foi inferior ao ponto de equilíbrio calculado na seção 5 (57,8%); **ICMS** no Regime Geral foi mais favorecido (45,3%); e **IPI** no Regime Geral teve alíquota média inferior a 0,5% (20,3%). 23,4% das empresas apresentou saldo credor relativo ao crédito básico ou ao crédito presumido do IPI em seis ou mais meses do ano de 2010.

<b>Indústria (Anexo II do Simples Nacional)</b>		<b>Quantidade</b>	<b>Porcentagem</b>
<b>Empresas Não Favorecidas pelo Simples Nacional</b>		<b>64</b>	<b>100%</b>
<b>ME</b>		<b>2</b>	<b>3,1%</b>
<b>EPP</b>		<b>62</b>	<b>96,9%</b>
<b>Regime de Tributação em 2011</b>			
<b>Lucro Presumido</b>		<b>8</b>	<b>12,5%</b>
<b>Lucro Real</b>		<b>56</b>	<b>87,5%</b>
<b>Exportação de produtos</b>			
		<b>45</b>	<b>70,3%</b>
<b>IRPJ e CSLL</b>			
<u><b>Lucro Real</b></u> < 4,5%			
<b>Receita Bruta</b>		<b>39</b>	<b>60,9%</b>
<b>PIS/PASEP</b>			
<b>Ônus tributário do PIS/PASEP e da COFINS no Regime Geral é igual ou inferior ao PIS/PASEP e a COFINS no Simples Nacional</b>		<b>35</b>	<b>54,7%</b>
<u><b>Receita de Exportação</b></u> > 30%			
<b>Receita Bruta</b>		<b>41</b>	<b>64,1%</b>
<b>Ocorrência de saldo credor vinculado a receita de exportação em 6 ou mais meses</b>		<b>33</b>	<b>51,6%</b>
<u><b>Receita no mercado interno não tributada</b></u> > 80%			
<b>Receita Bruta</b>		<b>16</b>	<b>25,0%</b>
<b>Ocorrência de saldo credor vinculado a receita não tributada em 6 ou mais meses</b>		<b>12</b>	<b>18,8%</b>
<b>CPP</b>			
<u><b>Folha de Salários</b></u> < 15,4%			
<b>Receita Bruta</b>		<b>37</b>	<b>57,8%</b>

<b>ICMS</b>		
<b>Ônus tributário do ICMS no Regime Geral é igual ou inferior ao ICMS no Simples Nacional</b>	<b>29</b>	<b>45,3%</b>
<b>Saldo credor vinculado a exportações em 6 ou mais meses</b>	<b>24</b>	<b>37,5%</b>
<b>IPI</b>		
<b>Alíquota média do IPI inferior a 0,5%</b>	<b>13</b>	<b>20,3%</b>
<b>Saldo credor em 6 ou mais meses (crédito básico ou presumido)</b>	<b>15</b>	<b>23,4%</b>
<b>Outros</b>		
<b>Impossibilidade de creditamento do IPI, do ICMS, do PIS/PASEP e da COFINS pagos na importação das matérias-primas</b>	<b>2</b>	<b>3,1%</b>

Nas atividades de prestação de serviços, enquadráveis no Anexo III do Simples Nacional, as principais causas do favorecimento do Regime Geral foram: **IRPJ e CSLL**: a relação entre o Lucro Real e a receita bruta foi inferior ao ponto de equilíbrio calculado na seção 6 (89,7%); **CPP**: a relação entre a folha de salários e a receita bruta foi inferior ao ponto de equilíbrio calculado na seção 5 (79,3%); e **ISS** no Regime Geral foi igual ou menos oneroso que no Simples Nacional (51,7%).

<b>Serviços (Anexo III do Simples Nacional)</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Porcentagem</b>
<b>Empresas Não Favorecidas pelo Simples Nacional</b>	<b>29</b>	<b>100%</b>
<b>ME</b>	<b>2</b>	<b>6,9%</b>
<b>EPP</b>	<b>27</b>	<b>93,1%</b>
<b>Regime de Tributação em 2011</b>		
<b>Lucro Presumido</b>	<b>5</b>	<b>17,2%</b>
<b>Lucro Real</b>	<b>24</b>	<b>82,8%</b>
<b>Efetuaram exportação de serviços ou prestação de serviços a não residente</b>	<b>1</b>	<b>3,4%</b>
<b>IRPJ e CSLL</b>		
<b>Lucro Real</b> < 6,6%		
<b>Receita Bruta</b>	<b>26</b>	<b>89,7%</b>
<b>PIS/PASEP</b>		

<b>Ônus tributário do PIS/PASEP e da COFINS no Regime Geral é igual ou inferior ao PIS/PASEP e a COFINS no Simples Nacional</b>	<b>1</b>	<b>3,4%</b>
<b>CPP</b>		
<b><u>Folha de Salários</u> &lt; 26,3%</b> <b>Receita Bruta</b>	<b>23</b>	<b>79,3%</b>
<b>ISS</b>		
<b>Ônus tributário do ISS no Regime Geral é igual ou inferior ao ISS no Simples Nacional</b>	<b>15</b>	<b>51,7%</b>

Nas atividades de prestação de serviços enquadráveis no Anexo IV do Simples Nacional, as principais causas do favorecimento do Regime Geral foram: **ISS** no Regime Geral foi igual ou menos oneroso que no Simples Nacional (84,6%); e **IRPJ e CSLL**: a relação entre o Lucro Real e a receita bruta foi inferior ao ponto de equilíbrio calculado na seção 5 (53,8%). Receita bruta acumulada maior que R\$ 360.000,00 na construção civil (38,5%).

<b>Serviços (Anexo IV do Simples Nacional)</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Porcentagem</b>
<b>Empresas Não Favorecidas pelo Simples Nacional</b>	<b>13</b>	<b>100%</b>
<b>ME</b>	<b>2</b>	<b>15,4%</b>
<b>EPP</b>	<b>11</b>	<b>84,6%</b>
<b>Regime de Tributação em 2011</b>		
<b>Lucro Presumido</b>	<b>6</b>	<b>46,2%</b>
<b>Lucro Real</b>	<b>7</b>	<b>53,8%</b>
<b>IRPJ e CSLL</b>		
<b>Receita Bruta Acumulada Superior a R\$ 360.000,00 na construção civil</b>	<b>5</b>	<b>38,5%</b>
<b><u>Lucro Real</u> &lt; 22,5%</b> <b>Receita Bruta</b>	<b>7</b>	<b>53,8%</b>
<b>ISS</b>		
<b>Ônus tributário do ISS no Regime Geral é igual ou inferior ao ISS no Simples Nacional</b>	<b>11</b>	<b>84,6%</b>
<b>Outros</b>		
<b>Receitas oriundas do Programa Minha Casa Minha Vida</b>	<b>1</b>	<b>7,7%</b>

Nas atividades de prestação de serviços enquadráveis no Anexo V do Simples Nacional, as principais causas do favorecimento do Regime Geral foram: **Fator "R"** inferior a 20% (71,7%); e **ISS** no Regime Geral foi igual ou menos oneroso (39,6%).

<b>Serviços (Anexo V do Simples Nacional)</b>	<b>Quantidade</b>	<b>Porcentagem</b>
<b>Empresas Não Favorecidas pelo Simples Nacional</b>	<b>53</b>	<b>100%</b>
<b>ME</b>	<b>37</b>	<b>69,8%</b>
<b>EPP</b>	<b>16</b>	<b>30,2%</b>
<b>Regime de Tributação em 2011</b>		
<b>Lucro Presumido</b>	<b>46</b>	<b>86,8%</b>
<b>Lucro Real</b>	<b>7</b>	<b>13,2%</b>
<b>Fator "R"</b>		
<b>Fator "R" &lt; 20%</b>	<b>38</b>	<b>71,7%</b>
<b>Fator "R" &lt; 40%</b>	<b>47</b>	<b>88,7%</b>
<b>ISS</b>		
<b>Ônus tributário do ISS no Regime Geral é igual ou inferior ao ISS no Simples Nacional</b>	<b>21</b>	<b>39,6%</b>

## 7 CONCLUSÕES

A pesquisa de campo ratificou a hipótese inicial sobre o Simples Nacional. Na avaliação dos contadores e dos contabilistas entrevistados, há favorecimento das MEs e EPPs, em termos de ônus tributário, em mais de 90% dos casos práticos.

O não favorecimento é um fenômeno vinculado às empresas de pequeno porte, com exceção dos serviços sujeitos ao Anexo V. De acordo com a pesquisa de campo, apenas 4,5% das empresas não favorecidas pelo Simples Nacional são microempresas – não consideradas as sujeitas ao Anexo V.

Verificou-se, ainda, nas atividades sujeitas aos Anexos I, II e III o predomínio de empresas atualmente optantes pelo Lucro Real. Já nos serviços sujeitos ao Anexo V, a grande maioria das empresas optou pelo Lucro Presumido em 2011.

## **7.1 Atividades Sujeitas aos Anexos I a IV da Lei Complementar 123/06**

O não favorecimento do Simples Nacional nas atividades de comércio e de indústria se deve fundamentalmente à exportação de tributos e respectivos créditos; aos benefícios fiscais do PIS/PASEP, da COFINS e do IPI, não estendidos aos optantes pelo Simples Nacional; e ao ônus do IRPJ, da CSLL e da CPP no Simples Nacional ser superior ao do Regime Geral.

Por seu turno, o não favorecimento do Simples Nacional, no caso dos serviços sujeitos aos Anexos III e IV, ocorre basicamente em razão do ônus associado ao Simples Nacional superar o que seria devido no Regime Geral em relação IRPJ, à CSLL, à CPP (no Anexo III) e ao ISS.

Não é coerente que o exportador sujeito ao Regime Geral faça jus ao ressarcimento dos tributos indiretos que oneram suas exportações e o optante do Simples Nacional não tenha esse direito, recebendo tratamento desfavorecido — o que não se justifica economicamente, muito menos do ponto de vista jurídico-constitucional.

Da mesma forma, não há razão para a existência de operações desoneradas do PIS/PASEP, da COFINS e do IPI no Regime Geral (mediante alíquota zero, isenção ou suspensão) sendo tributadas normalmente no Simples Nacional, sem a redução dos percentuais relativos aos mencionados tributos.

Se os valores relativos ao IRPJ e à CSLL recolhidos no âmbito do Simples Nacional superam o valor que seria devido no Lucro Real, há afronta ao princípio do tratamento favorecido à ME e EPP, e aos princípios da capacidade contributiva e da progressividade do imposto de renda. A tributação do lucro no regime constitucionalmente favorecido não poderia, jamais, superar o ônus relacionado com o regime a que estão sujeitas as pessoas jurídicas de maior capacidade contributiva, o Lucro Real.

Da mesma forma, não é razoável que o optante pelo Simples Nacional contribua para a previdência social (CPP) em valores superiores ao que recolheria se não estivesse sujeito ao regime tributário favorecido.

No que tange ao ISS, o percentual do imposto incluído no Simples Nacional, em nenhuma hipótese, poderia ser superior à alíquota municipal para cada espécie de serviço prestado, aplicável aos não optantes do Simples Nacional.

## **7.2 Serviços Sujeitos ao Anexo V da Lei Complementar 123/06**

O não favorecimento relacionado aos serviços sujeitos ao Anexo V se deve às elevadas alíquotas impostas aos optantes do Simples Nacional, mesmo nos casos em que o fator “r” é superior a 0,4.

O maior peso na composição das gravosas alíquotas do Anexo V associa-se aos tributos federais, uma vez que os percentuais do ISS são idênticos nos Anexos III, IV e V.

Se, por exemplo, uma microempresa, a depender do fator “r”, sujeita-se a uma alíquota que varia de 8% a 17,5% no Anexo V (sem considerar o ISS), estivesse enquadrada no Anexo III ou IV, em qualquer hipótese, sua alíquota em relação aos tributos federais seria de 4% e 2,5%, respectivamente. Cabe salientar que no Anexo IV a CPP é paga como no Regime Geral, exceto em relação à contribuição dos terceiros. Não há qualquer razão para o tratamento desfavorecido dado pela legislação aos serviços enquadráveis no Anexo V – em detrimento dos demais serviços permitidos no Simples Nacional.

Esse acentuado desfavorecimento das alíquotas previstas do Anexo V foi comprovado pela pesquisa de campo, detectando-se cinquenta e três prestadores de serviços sujeitos ao Anexo V, não favorecidos pelo Simples Nacional, contra vinte e nove no Anexo III. Considerando que os serviços sujeitos ao Anexo V são apenas aqueles constantes dos dez incisos do art. 18, § 5º-D, da Lei Complementar nº 123 de 2006, e os enquadráveis no Anexo III são todos os demais tipos de serviço, à exceção dos pouquíssimos sujeitos ao Anexo IV, vê-se que o aludido desfavorecimento é extremamente relevante.

Outro aspecto do Anexo V que diverge de todos os demais anexos do Simples Nacional é a significativa ocorrência de microempresas não favorecidas. Na pesquisa de campo verificou-se que 69,8% das pessoas jurídicas não favorecidas no Anexo V eram microempresas. O desfavorecimento das alíquotas do Anexo V é tão desproporcional que o Regime Geral se torna mais vantajoso não somente para as empresas de pequeno porte, mas também para as microempresas.

### 7.3 Proposição de Solução

Como proposta de solução aos problemas até então apresentados, sugere-se a concessão, às MEs e às EPPs optantes do Simples Nacional, do direito de excluir, a sua escolha, tributos da sistemática simplificada, apurando-os de acordo com as normas destinadas às demais pessoas jurídicas, tanto no que diz respeito à obrigação principal, quanto às acessórias. Os tributos não excluídos continuariam a ser apurados pelo Simples Nacional.

Tal medida pouco alteraria o atual arcabouço legal do Simples Nacional, bastando a inclusão, por exemplo, de mais um parágrafo ao art. 13 da Lei Complementar nº 123 de 2006, relativizando os tributos que atualmente são obrigatoriamente abrangidos pelo regime, sugerindo-se a seguinte redação: “§ 7º À opção da microempresa ou da empresa de pequeno porte, os impostos e as contribuições previstos do caput poderão ser apurados de acordo com a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas, na forma estabelecida em ato do Comitê Gestor”.

Na regulamentação, o Comitê Gestor estenderia às MEs e às EPPs já optantes o direito de alterar a cada ano, no mês de janeiro, a relação de tributos não apurados pela sistemática do Simples Nacional.

Segundo o modelo proposto, uma indústria exportadora optante do Simples Nacional poderia apurar, por exemplo, o IRPJ, a CSLL e a CPP no Simples Nacional e o PIS/PASEP, a COFINS, o ICMS e o IPI no Regime Geral. Nessa situação, apesar de ser optante do Simples Nacional, a empresa faria jus ao ressarcimento de eventuais saldos credores dos tributos indiretos vinculados às exportações.

Dessa forma, possibilitar-se-ia a resolução dos casos de não favorecimento do Simples Nacional, cumprindo-se o princípio constitucional do tratamento tributário diferenciado e favorecido às micro e pequenas empresas, assim definidas pela Lei Complementar.

## ANEXO ÚNICO

### PESQUISA SOBRE AS MEs E EPPs NÃO OPTANTES DO SIMPLES NACIONAL EM 2011

- 1) Número atual de clientes pessoa jurídica (incluir apenas os empresários, as sociedades simples e as sociedades empresárias, conforme o art. 983 do Código Civil) \_\_\_\_\_;
- 2) Das pessoas jurídicas relacionadas no item anterior, quantas auferiram receita bruta nas vendas de mercadorias, produtos e/ou serviços menor ou igual a R\$ 2.400.000,00 no ano de 2010? \_\_\_\_\_.
- 3) Das pessoas jurídicas relacionadas no item anterior, quantas **NÃO** são optantes do Simples Nacional? \_\_\_\_\_ (caso seja ZERO, não é necessário responder os itens seguintes);
- 4) Considerando as pessoas jurídicas relacionadas no item anterior, há vedações legais que impedem a opção das mesmas pelo Simples Nacional?
- ( ) Não (passe para o **item 5**);
- ( ) Sim (responder aos **subitens 4.1 a 4.6**, preenchendo-os com o número de clientes que se enquadram nas vedações especificadas abaixo):
- 4.1)** Débito com a Fazenda Pública cuja exigibilidade não esteja suspensa (casos de suspensão – art. 151 do CTN) \_\_\_\_\_;
- 4.2)** Sociedade Anônima/Cooperativa (exceto de consumo) \_\_\_\_\_;
- 4.3)** Pessoa jurídica sócia de outra pessoa jurídica / Pessoa jurídica de cujo capital participe outra pessoa jurídica / Filial ou sucursal de empresa estrangeira / Pessoa jurídica remanescente de cisão ou outra forma de desmembramento ocorrida nos últimos 5 (cinco) anos \_\_\_\_\_;
- 4.4)** Sócio ou administrador impedido (por ser empresário, sócio ou administrador de outra pessoa jurídica com receita bruta agregada maior que R\$ 2.400.000,00; ou por ser residente no exterior) \_\_\_\_\_;
- 4.5)** Atividades vedadas:
- 4.5.1)** Setor bancário, financeiro, previdência privada, seguros ou *factoring* \_\_\_\_\_;
- 4.5.2)** Consultoria, cessão ou locação de mão-de-obra, serviço de natureza intelectual, técnica, científica, desportiva, artística ou cultural / Instrutor, corretor, despachante ou intermediação de negócios \_\_\_\_\_;
- 4.5.3)** Transporte interestadual e intermunicipal de passageiros, empresa de energia elétrica, importação ou fabricação de automóveis ou motocicletas, importação de combustíveis \_\_\_\_\_;
- 4.5.4)** Produção ou atacado de cigarros, armamentos, bebidas alcoólicas, refrigerantes, águas saborizadas gaseificadas, cervejas sem álcool \_\_\_\_\_;
- 4.5.5)** Locação de imóveis próprios, exceto quando houver serviço tributado pelo ISSQN \_\_\_\_\_;
- 4.5.6)** Incorporação ou loteamento de imóveis \_\_\_\_\_;
- 4.6)** Outras vedações legais não especificadas acima \_\_\_\_\_.

5) Dentre os clientes enumerados no **item 3**(não optantes pelo Simples Nacional), há pessoas jurídicas **NÃO** alcançadas pelas vedações do item 4, que **NÃO** são optantes do Simples Nacional (ou seja, não optantes e sem vedação)?

5.1) ( ) **SIM. Quantas pessoas jurídicas?** \_\_\_\_\_ (responder os **itens 6 a 10**);

5.2) ( ) **NÃO** (não responder os demais itens. Obrigada pela colaboração).

6) Com relação às pessoas jurídicas informadas no **subitem 5.1**(pessoas jurídicas não optantes e sem vedação), procederemos à divisão em dois grupos:

**GRUPO 1 – PESSOAS JURÍDICAS QUE NÃO ERAM OPTANTES DO SIMPLES NACIONAL EM 2010 E QUE NÃO OPTARAM ATÉ 31/01/2011.** Quantas estão nessa situação? \_\_\_\_\_.

**GRUPO 2 – PESSOAS JURÍDICAS QUE ERAM OPTANTES DO SIMPLES NACIONAL EM 2010 E PEDIRAM EXCLUSÃO POR OPÇÃO PRÓPRIA ATÉ 31/01/2011.** Quantas estão nessa situação? \_\_\_\_\_.

7) Com relação às pessoas jurídicas informadas no **GRUPO 1 (não optantes em 2010 e não optantes em 2011, sem vedações)**, caso fossem optantes do Simples Nacional em 2011, estariam enquadradas em qual Anexo da LC 123/06 (caso as atividades da pessoa jurídica se enquadrem em mais de um Anexo, informá-la naquele que for preponderante, em termos de receita bruta de vendas)?

7.1) ANEXO I - nº de pessoas jurídicas \_\_\_\_\_;

7.2) ANEXO II - nº de pessoas jurídicas \_\_\_\_\_;

7.3) ANEXO III - nº de pessoas jurídicas \_\_\_\_\_;

7.4) ANEXO IV - nº de pessoas jurídicas \_\_\_\_\_;

7.5) ANEXO V - nº de pessoas jurídicas \_\_\_\_\_;

8) Com relação às pessoas jurídicas enumeradas no **GRUPO 2 (PJ optante em 2010, mas que pediram exclusão em 2011)**, distribua-as de acordo com o Anexo a que estavam sujeitas em 2010 (caso as atividades da pessoa jurídica se enquadrem em mais de um Anexo, informá-la naquele que for preponderante, em termos de receita bruta de vendas):

8.1) ANEXO I - nº de pessoas jurídicas \_\_\_\_\_;

8.2) ANEXO II - nº de pessoas jurídicas \_\_\_\_\_;

8.3) ANEXO III - nº de pessoas jurídicas \_\_\_\_\_;

8.4) ANEXO VI - nº de pessoas jurídicas \_\_\_\_\_;

8.5) ANEXO V - nº de pessoas jurídicas \_\_\_\_\_;

9) Preencher as planilhas (arquivos em excel) enviadas juntamente com este documento com as informações referentes às pessoas jurídicas do **GRUPO 1** e do **GRUPO 2** (enumeradas nos **subitens 7.1 a 7.5 e 8.1 a 8.5**), de acordo com as instruções abaixo:

Há uma planilha para cada Anexo da Lei Complementar n.º 123 de 2006 (as pessoas jurídicas receberam a denominação fictícia de PJ 1, PJ 2, PJ 3, PJ 4 ... até PJ 25);

- Na planilha “**Anexo I**” – informações sobre as pessoas jurídicas enumeradas nos **itens 7.1 e 8.1**;
- Na planilha “**Anexo II**” – informações sobre as pessoas jurídicas enumeradas nos **itens 7.2 e 8.2**;
- Na planilha “**Anexo III**” – informações sobre as pessoas jurídicas enumeradas nos **itens 7.3 e 8.3**;
- Na planilha “**Anexo IV**” – informações sobre as pessoas jurídicas enumeradas nos **itens 7.4 e 8.4**;
- Na planilha “**Anexo V**” – informações sobre as pessoas jurídicas enumeradas nos **itens 7.5 e 8.5**.

**ATENÇÃO:** não informe qualquer dado que possa identificar a pessoa jurídica, tais como nome empresarial, nome fantasia, CNPJ, endereço dentre outros; responda as questões da(s) planilha(s) com a maior precisão possível. Caso não tenha certeza, assinale “NÃO HÁ INFORMAÇÃO”. Informações erradas podem comprometer o resultado da pesquisa, prejudicando sua validade científica.

#### **PLANILHA ANEXO I**

<b>Responda <u>SIM</u>, <u>NÃO</u>, <u>NÃO HÁ INFORMAÇÃO</u>, <u>NÃO SE APLICA</u> ou conforme solicitado:</b>
1) Regime de tributação em 2011?
2) Regime de tributação em 2010?
3) Receita bruta de vendas em 2010 (R\$)?
3.1) Receita bruta de vendas em 2009 (R\$)? (A pergunta só se aplica a optantes do Simples Nacional em 2010)
3.2) Considerando o IRPJ, a CSLL, o PIS/PASEP, a COFINS, a CPP - Contribuição Previdenciária Patronal e o ICMS, qual regime de tributação teria sido o mais favorecido (menos oneroso) em 2010? Lucro Real, Lucro Presumido ou Simples Nacional? (Indique o regime que seria o mais favorecido independentemente de ter sido o regime efetivamente escolhido pelo contribuinte)
3.3) Qual foi a CNAE preponderante em termos de receita bruta de vendas em 2010?
3.4) Houve receita na prestação de serviços sujeitos ao ISS em 2010?
3.5) Total da receita auferida na prestação de serviços sujeitos ao ISS em 2010?
3.6) Houve receita na venda de produtos de industrialização própria em 2010?
3.7) Total da receita auferida na venda de produtos de industrialização própria em 2010?
3.8) Total dos tributos pagos no Simples Nacional em 2010?
4) Houve exportação de mercadorias em 2010?
4.1) Receita de exportação em 2010?
5) Houve vendas sujeitas a alíquota zero, suspensão, isenção ou não-incidência do PIS/PASEP e da COFINS em 2010?
5.1) Total das vendas com alíquota zero, suspensão, isenção ou não-incidência do PIS/PASEP e da COFINS em 2010?
5.2) Houve vendas de mercadorias sujeitas a regime monofásico do PIS/PASEP e da COFINS em 2010?
5.3) Total das vendas de mercadorias sujeitas ao regime monofásico do PIS/PASEP e da COFINS em 2010?

5.4) Em quantos meses do ano de 2010 a pessoa jurídica apresentou saldo credor do PIS/PASEP e da COFINS vinculado à exportação, passível de ressarcimento ou compensação ? (A pergunta só se aplica aos optantes do Lucro Real em 2010)
5.5) Em quantos trimestres do ano de 2010 houve saldo credor do PIS/PASEP e da COFINS vinculado à saída não tributada no mercado interno, passível de ressarcimento ou compensação? (A pergunta só se aplica aos optantes do Lucro Real em 2010)
5.6) Em quantos meses do ano de 2010, houve: <u>Créditos do PIS e da COFINS</u> > 78,6% <u>Débitos do PIS e da COFINS</u> (A pergunta só se aplica aos optantes do Lucro Real em 2010)
5.7) Total de despesas, custos e encargos passíveis de crédito do PIS/PASEP e da COFINS em 2010 ? (A pergunta só se aplica aos optantes do Lucro Real em 2010).
6) Em quantos meses de 2010 houve saldo credor de ICMS?
6.1) Houve saídas não tributadas pelo ICMS em 2010?
6.2) Total das saídas não tributadas pelo ICMS em 2010?
6.3) Houve saídas com alíquota diferente de 17% em 2010?
6.4) Total das saídas com alíquota de 7% em 2010?
6.5) Total das saídas com alíquota de 12% em 2010?
6.6) Total das saídas com alíquota de 25% em 2010?
6.7) Houve saídas com redução na base de cálculo do ICMS em 2010?
6.8) Total das saídas com redução da base de cálculo em 2010?
6.9) Houve operações sujeitas à substituição tributária do ICMS em 2010 (na condição de substituto ou substituído) ?
6.10) Total das operações sujeitas à substituição tributária do ICMS em 2010 (na condição de substituto ou substituído)?
6.11) Em 2010, a margem de valor agregado (MVA) na venda das mercadorias foi igual ou inferior a 30,3%? (MVA = {Receita Bruta de Vendas / Custo de Aquisição das Mercadorias Vendidas} – 1).
6.12) Houve em 2010, ou em anos anteriores, pedido administrativo de transferência a outras empresas de crédito de ICMS vinculado a exportações?
6.13) Empresa opera no ramo atacadista? No Simples Nacional há a redução do crédito de ICMS a ser tomado pelos clientes empresariais (o crédito de ICMS na compra de mercadorias fornecidas por optante do Simples Nacional é limitado a 3,95%).
6.14) Houve crédito presumido de ICMS em 2010?
6.15) Total do crédito presumido de ICMS em 2010?
6.16) Total do crédito de ICMS relativo à aquisição de mercadorias para comercialização ou para o ativo imobilizado em 2010?
6.17) Houve operação sujeita a diferimento parcial de ICMS em 2010?
6.18) Total das operações sujeitas a diferimento parcial de ICMS em 2010?
6.19) Total do ICMS pago na condição de contribuinte em 2010? (Não incluir o ICMS pago no PGDAS, se houver).
7) Despesa com salários em 2010 ? (Despesa com salários = salários brutos + 13° + terço constitucional de férias)
7.1) Despesa com pró-labores em 2010?
7.2) Em 2010: <u>Despesa com Salários</u> foi igual ou inferior a 15,4%? <u>Receita Bruta de Vendas</u>

(Atenção: Esta pergunta só se aplica a pessoas jurídicas com receita bruta de vendas acima de R\$ 240.000,00)
7.3) Em 2010: <u>Despesa com Salários</u> foi igual ou inferior a 9,2%? <u>Receita Bruta de Vendas</u> (Atenção: Esta pergunta só se aplica a pessoas jurídicas com receita bruta de vendas igual ou inferior a R\$ 240.000,00)
8) Qual foi o lucro contábil em 2010 ?
8.1) Qual foi o Lucro Real escriturado no Lalur em 2010 (se apuração foi anual)? A pergunta só se aplica aos optantes do Lucro Real em 2010.
8.2) Qual a soma do Lucro Real e/ou Prejuízo Fiscal relativos aos quatro trimestres de 2010 ? (se apuração foi trimestral) (A pergunta só se aplica aos optantes do Lucro Real em 2010)
8.3) Em 2010: <u>Lucro Real</u> foi igual ou inferior a 4,5%? <u>Receita Bruta de Vendas</u> (A pergunta só se aplica aos optantes do Lucro Real em 2010)
8.4) Houve prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL em 2010? (A pergunta só se aplica aos optantes do Lucro Real em 2010)
8.5) Houve saldo de prejuízo fiscal e/ou base de cálculo negativa da CSLL compensados no Lalur em 2010? (A pergunta só se aplica aos optantes do Lucro Real em 2010)
8.6) Há saldo de prejuízo fiscal e/ou base de cálculo negativa da CSLL do ano de 2010, ou anteriores, a compensar em 2011?
9) Revenda de veículos usados?
10) Revenda para consumo de combustível derivado de petróleo, álcool etílico ou gás natural?
11) Importador das mercadorias vendidas?
12) Quais as principais razões que justificam a não opção pelo Simples Nacional em 2011? (Responder se for Grupo 1)
13) Quais as principais razões que justificam o pedido de exclusão do Simples Nacional para o ano de 2011? (Responder se for Grupo 2)

### **PLANILHA ANEXO II**

<b>Responda <i>SIM, NÃO, NÃO HÁ INFORMAÇÃO, NÃO SE APLICA</i> ou conforme solicitado:</b>
1) Regime de tributação em 2011?
2) Regime de tributação em 2010?
3) Receita bruta de vendas em 2010 (R\$)?
3.1) Receita bruta de vendas em 2009 (R\$)? (A pergunta só se aplica a optantes do Simples Nacional em 2010)
3.2) Considerando o IRPJ, a CSLL, o PIS/PASEP, a COFINS, a CPP - Contribuição Previdenciária Patronal, o ICMS e o IPI qual regime de tributação teria sido o mais favorecido (menos oneroso) em 2010? Lucro Real, Lucro Presumido ou Simples Nacional? (Indique o regime que seria o mais favorecido independentemente de ter sido o regime efetivamente escolhido pelo contribuinte)
3.3) Qual foi o CNAE preponderante em termos de receita bruta de vendas em 2010?

3.4) Houve receita na prestação de serviços sujeitos ao ISS em 2010?
3.5) Total da receita auferida na prestação de serviços sujeitos ao ISS em 2010?
3.6) Houve atividade de comércio em 2010?
3.7) Total da receita auferida na atividade de comércio em 2010?
3.8) Houve revenda de insumos industriais em 2010?
3.9) Total da receita auferida na revenda de insumos industriais em 2010?
3.10) Total dos tributos pagos no Simples Nacional em 2010?
4) Houve exportação de produtos em 2010?
4.1) Receita de exportação em 2010?
5) Houve vendas sujeitas a alíquota zero, suspensão, isenção ou não-incidência do PIS/PASEP e da COFINS em 2010?
5.1) Total das vendas com alíquota zero, suspensão, isenção ou não-incidência do PIS/PASEP e da COFINS em 2010?
5.2) Houve vendas de mercadorias sujeitas a regime monofásico do PIS/PASEP e da COFINS em 2010?
5.3) Total das vendas de mercadorias sujeitas ao regime monofásico do PIS/PASEP e da COFINS em 2010?
5.4) Em quantos meses do ano de 2010 a pessoa jurídica apresentou saldo credor do PIS/PASEP e da COFINS vinculado à exportação, passível de ressarcimento ou compensação? (A pergunta só se aplica aos optantes do Lucro Real em 2010)
5.5) Em quantos trimestres do ano de 2010 houve saldo credor do PIS/PASEP e da COFINS vinculado à saída não tributada no mercado interno, passível de ressarcimento ou compensação? (A pergunta só se aplica aos optantes do Lucro Real em 2010)
5.6) Em quantos meses do ano de 2010, houve: <u>Créditos do PIS e da COFINS</u> > 78,6% <u>Débitos do PIS e da COFINS</u> (A pergunta só se aplica aos optantes do Lucro Real em 2010)
5.7) Total de despesas, custos e encargos passíveis de crédito do PIS/PASEP e da COFINS em 2010? (A pergunta só se aplica aos optantes do Lucro Real em 2010)
5.8) Houve em 2010 crédito presumido do PIS/PASEP e da COFINS na aquisição de pessoa física (art. 8º da Lei 10.925 de 2004 e outros)? (Obs: A pergunta só se aplica aos optantes do Lucro Real em 2010)
6) Em quantos meses de 2010 houve saldo credor de ICMS?
6.1) Houve saídas não tributadas pelo ICMS em 2010?
6.2) Total das saídas não tributadas pelo ICMS em 2010?
6.3) Houve saídas com alíquota diferente de 17% em 2010?
6.4) Total das saídas com alíquota de 7% em 2010?
6.5) Total das saídas com alíquota de 12% em 2010?
6.6) Total das saídas com alíquota de 25% em 2010?
6.7) Houve saídas com redução na base de cálculo do ICMS em 2010?
6.8) Total das saídas com redução da base de cálculo em 2010?
6.9) Houve operações sujeitas à substituição tributária do ICMS em 2010 (na condição de substituto ou substituído)?
6.10) Total das operações sujeitas à substituição tributária do ICMS em 2010 (na condição de substituto ou substituído)?
6.11) Em 2010 a margem de valor agregado (MVA) na venda das mercadorias foi igual ou inferior a 30,3%? (MVA = {Receita Bruta de Vendas / Custo de Aquisição das Mercadorias Vendidas} – 1)

6.12) Houve em 2010, ou em anos anteriores, pedido administrativo de transferência a outras empresas de crédito de ICMS vinculado a exportações?
6.13) Empresa opera no ramo atacadista? Caso opte pelo Simples Nacional haverá redução do crédito de ICMS a ser tomado pelos clientes empresariais. Não será possível o crédito de IPI relativo às matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem aos clientes contribuintes do IPI por falta de previsão na Lei Complementar 123 de 2006 (o crédito de ICMS na compra de mercadorias fornecidas por optante do Simples Nacional é limitado a 3,95%).
6.14) Houve crédito presumido de ICMS em 2010?
6.15) Total do crédito presumido de ICMS em 2010?
6.16) Total do crédito de ICMS relativo a mercadorias adquiridas destinadas a uso na produção ou destinadas ao ativo imobilizado em 2010?
6.17) Houve operação sujeita a diferimento parcial de ICMS em 2010?
6.18) Total das operações sujeitas a diferimento parcial de ICMS em 2010?
6.19) Total do ICMS pago na condição de contribuinte em 2010? (Obs: Não incluir o ICMS pago no PGDAS, se houver)
7) Despesa com salários em 2010? (Despesa com salários = salários brutos + 13º + terço constitucional de férias)
7.1) Despesa com pró-labores em 2010?
7.2) Em 2010: ____ Despesa com Salários ____ foi igual ou inferior a 15,4%? Receita Bruta de Vendas (Atenção: Esta pergunta só se aplica a pessoas jurídicas com receita bruta de vendas acima de R\$ 240.000,00)
7.3) Em 2010: ____ Despesa com Salários ____ foi igual ou inferior a 9,2%? Receita Bruta de Vendas (Atenção: Esta pergunta só se aplica a pessoas jurídicas com receita bruta de vendas até R\$ 240.000,00)
8) Qual foi o lucro contábil em 2010?
8.1) Qual foi o Lucro Real em 2010? (se a apuração foi anual) (A pergunta só se aplica aos optantes do Lucro Real em 2010)
8.2) Qual a soma do Lucro Real e/ou Prejuízo Fiscal relativos aos quatro trimestres de 2010? (se a apuração foi trimestral) (A pergunta só se aplica aos optantes do Lucro Real em 2010)
8.3) Em 2010: ____ Lucro Real ____ foi igual ou inferior a 4,5%? Receita Bruta de Vendas (A pergunta só se aplica aos optantes do Lucro Real em 2010)
8.4) Houve prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL em 2010? (A pergunta só se aplica aos optantes do Lucro Real em 2010)
8.5) Houve saldo de prejuízo fiscal e/ou base de cálculo negativa da CSLL compensados no Lalur em 2010? (A pergunta só se aplica aos optantes do Lucro Real em 2010)
8.6) Há saldo de prejuízo fiscal e/ou base de cálculo negativa da CSLL do ano de 2010, ou anteriores, a compensar em 2011?
9) A alíquota média de IPI nas saídas foi menor ou igual a 0,5% em 2010?
9.1) Qual foi a alíquota média de IPI nas saídas de produtos em 2010?
9.2) Houve saídas de produtos com imunidade, isenção, suspensão ou alíquota zero de IPI em 2010?

9.3) Total das saídas de produtos com imunidade, isenção, suspensão ou alíquota zero de IPI em 2010?
9.4) Houve créditos na aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem em 2010?
9.5) Total do IPI creditado relativo matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem em 2010?
9.6) Houve crédito presumido do IPI em 2010, de acordo com as Leis 9.363 de 1996 e 10.276 de 2001? (A pergunta só se aplica aos optantes do Lucro Presumido em 2010)
9.7) Total do crédito presumido do IPI em 2010? (A pergunta só se aplica aos optantes do Lucro Presumido em 2010)
9.8) Em quantos meses de 2010 houve saldo credor de IPI relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem ou ao crédito presumido de IPI (Lei 9.363 de 1996 ou Lei 10.276 de 2001)?
9.9) Total do IPI pago na condição de contribuinte em 2010? (Não incluir o IPI pago no PGDAS, se houver)
10) Quais as principais razões que justificam a não opção pelo Simples Nacional em 2011? (Responder se for Grupo 1)
11) Quais as principais razões que justificam o pedido de exclusão do Simples Nacional para o ano de 2011? (Responder se for Grupo 2)

### **PLANILHA ANEXO III**

<b>Responda <i>SIM, NÃO, NÃO HÁ INFORMAÇÃO, NÃO SE APLICA</i> ou conforme solicitado:</b>
1) Regime de tributação em 2011?
2) Regime de tributação em 2010?
3) Receita bruta de vendas em 2010 (R\$)?
3.1) Receita bruta de vendas em 2009 (R\$)? (A pergunta só se aplica a optantes do Simples Nacional em 2010)
3.2) Considerando o IRPJ, a CSLL, o PIS/PASEP, a COFINS, CPP - Contribuição Previdenciária Patronal e o ISS qual regime de tributação teria sido o mais favorecido (menos oneroso) em 2010 ? Lucro Real, Lucro Presumido ou Simples Nacional? (Indique o regime que seria o mais favorecido independentemente de ter sido o regime efetivamente escolhido pelo contribuinte)
3.3) Quais foram as CNAEs preponderantes em termos de receita bruta de vendas em 2010?
3.4) Houve receita na revenda de mercadorias em 2010?
3.5) Total da receita auferida na revenda de mercadorias em 2010?
3.6) Houve receita na venda de produtos de industrialização própria em 2010?
3.7) Total da receita auferida na venda de produtos de industrialização própria em 2010?
3.8) Houve a prestação de serviços sujeitos ao ICMS em 2010 ?
3.9) Total da receita auferida na prestação de serviços sujeitos ao ICMS em 2010?
3.10) Total dos tributos pagos no Simples Nacional em 2010 ?
4) Houve prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, em 2010?
4.1) Total da receita com prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente

ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, em 2010?
5) Em quantos meses do ano de 2010 a pessoa jurídica apresentou saldo credor do PIS/PASEP e da COFINS vinculado à prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, passível de ressarcimento ou compensação? (Somente se aplica ao Lucro Real)
5.1) Total de despesas, custos e encargos passíveis de crédito do PIS/PASEP e da COFINS em 2010? (Somente se aplica ao Lucro Real)
5.2) Há receitas sujeitas ao regime cumulativo do PIS/PASEP e da COFINS ?
5.3) Total das receitas sujeitas ao regime cumulativo do PIS/PASEP e da COFINS?
6) Qual a alíquota do ISS incidente sobre o serviço prestado no município em que o imposto é devido? (Caso haja mais de um município informe a alíquota média em função da receita de serviços)
6.1) Houve retenção ou substituição tributária de ISS em 2010?
6.2) Total da receita de serviços sujeitos a retenção ou substituição tributária de ISS em 2010?
6.3) Houve exportação de serviços em 2010, ou seja, serviços prestados no exterior?
6.4) Total da exportação de serviços em 2010?
6.5) Total do ISS pago na condição de contribuinte em 2010? (Não incluir o ISS pago no PGDAS, se houver)
6.6) Em 2010, a alíquota do ISS a que a pessoa jurídica estava sujeita no regime geral era inferior à alíquota do ISS caso estivesse no Simples Nacional?
7) Despesa com salários em 2010? (Despesa com salários = salários brutos + 13º + terço constitucional de férias)
7.1) Despesa com pró-labores em 2010?
7.2) Em 2010: <u>Despesa com Salários</u> foi igual ou inferior a 26,3%? <u>Receita Bruta de Vendas</u> (Atenção: Esta pergunta só se aplica a pessoas jurídicas com receita bruta de vendas acima de R\$ 240.000,00)
7.3) Em 2010: <u>Despesa com Salários</u> foi igual ou inferior a 13,4%? <u>Receita Bruta de Vendas</u> (Atenção: Esta pergunta só se aplica a pessoas jurídicas com receita bruta de vendas igual ou inferior a R\$ 240.000,00)
8) Qual foi o lucro contábil em 2010?
8.1) Qual foi o Lucro Real em 2010? (se a apuração foi anual) ( A pergunta só se aplica aos optantes do Lucro Real)
8.2) Qual a soma do Lucro Real e/ou Prejuízo Fiscal relativos aos quatro trimestres de 2010? (se a apuração foi trimestral) (A pergunta só se aplica aos optantes do Lucro Real em 2010)
8.3) Em 2010: <u>Lucro Real</u> foi igual ou inferior a 6,6%? <u>Receita Bruta de Vendas</u> (A pergunta só se aplica aos optantes do Lucro Real em 2010)
8.4) Houve prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL em 2010? (A pergunta só se aplica aos optantes do Lucro Real em 2010)

8.5) Houve saldo de prejuízo fiscal e/ou base de cálculo negativa da CSLL compensados no Lalur em 2010? (A pergunta só se aplica aos optantes do Lucro Real em 2010)
8.6) Há saldo de prejuízo fiscal e/ou base de cálculo negativa da CSLL do ano de 2010, ou anteriores, a compensar em 2011?
9) Quais as principais razões que justificam a não opção pelo Simples Nacional em 2011? (Responder se for Grupo 1)
10) Quais as principais razões que justificam o pedido de exclusão do Simples Nacional para o ano de 2011? (Responder se for Grupo 2)

#### **PLANILHA ANEXO IV**

<b>Responda <u>SIM</u>, <u>NÃO</u>, <u>NÃO HÁ INFORMAÇÃO</u>, <u>NÃO SE APLICA</u> ou conforme solicitado:</b>
1) Regime de tributação em 2011?
2) Regime de tributação em 2010?
3) Receita bruta de vendas em 2010 (R\$)?
3.1) Receita bruta de vendas em 2009 (R\$)? (A pergunta só se aplica a optantes do Simples Nacional em 2010)
3.2) Considerando o IRPJ, a CSLL, o PIS/PASEP, a COFINS e o ISS qual regime de tributação teria sido o mais favorecido (menos oneroso) em 2010? Lucro Real, Lucro Presumido ou Simples Nacional? (Indique o regime que seria o mais favorecido independentemente de ter sido o regime efetivamente escolhido pelo contribuinte)
3.3) Qual é a atividade da empresa: construção de imóveis e obras de engenharia, paisagismo, decoração, vigilância, limpeza ou conservação?
3.4) Total dos tributos pagos no Simples Nacional em 2010?
3.5) Caso a atividade seja construção de imóveis e obras de engenharia, houve receitas vinculadas a contrato para construção no âmbito do Programa Minha Casa Minha Vida auferidas em 2010?
3.6) Total das receitas auferidas em contratos do Programa Minha Casa Minha Vida em 2010?
4) Houve prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente o ingresso de divisas, em 2010?
4.1) Total da receita com prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente o ingresso de divisas, em 2010?
5) Em quantos meses do ano de 2010 a pessoa jurídica apresentou saldo credor do PIS/PASEP e da COFINS vinculado à prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente o ingresso de divisas, passível de ressarcimento ou compensação? (A pergunta só se aplica aos optantes do Lucro Real)
5.1) Total de despesas, custos e encargos passíveis de crédito do PIS/PASEP e da COFINS em 2010? (A pergunta só se aplica aos optantes do Lucro Real)
5.2) Há receitas sujeitas ao regime cumulativo do PIS/PASEP e da COFINS?
5.3) Total das receitas sujeitas ao regime cumulativo do PIS/PASEP e da COFINS?

<p>5.4) Em 2010:  <u>Créditos do PIS/COFINS</u> foi igual ou superior a 65,4%?  <u>Débitos de PIS/COFINS</u>  (Atenção: Esta pergunta só se aplica a pessoa jurídica com receita bruta de vendas anual superior a R\$ 240.000,00 e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00)</p>
<p>6) Qual a alíquota do ISS no município em que os serviços são prestados? (Caso haja mais de um município informe a alíquota média em função da receita de serviços)</p>
<p>6.1) Houve retenção ou substituição tributária de ISS em 2010?</p>
<p>6.2) Total da receita de serviços sujeitos a retenção ou substituição tributária de ISS em 2010?</p>
<p>6.3) Houve exportação de serviços em 2010, ou seja, serviços prestados no exterior ?</p>
<p>6.4) Total da exportação de serviços em 2010?</p>
<p>6.5) Total do ISS pago na condição de contribuinte em 2010? (Não incluir o ISS pago no PGDAS, se houver)</p>
<p>6.6) Em 2010, a alíquota do ISS a que a pessoa jurídica estava sujeita fora do Simples Nacional era inferior à alíquota do ISS no Simples Nacional?</p>
<p>7) Despesa com salários em 2010?  (Despesa com salários = salários brutos + 13º + terço constitucional de férias)</p>
<p>7.1) Despesa com pró-labores em 2010?</p>
<p>8) Qual foi o lucro contábil em 2010?</p>
<p>8.1) Qual foi o Lucro Real escriturado no Lalur em 2010 (se a apuração foi anual) ?  (A pergunta só se aplica aos optantes do Lucro Real em 2010)</p>
<p>8.2) Qual a soma do Lucro Real e/ou Prejuízo Fiscal dos quatro trimestres de 2010 (se a apuração foi trimestral)? (A pergunta só se aplica aos optantes do Lucro Real em 2010)</p>
<p>8.3) Houve prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL em 2010 ? (A pergunta só se aplica aos optantes do Lucro Real em 2010)</p>
<p>8.4) Houve saldo de prejuízo fiscal e/ou base de cálculo negativa da CSLL compensados no Lalur em 2010? (A pergunta só se aplica aos optantes do Lucro Real em 2010)</p>
<p>8.5) Há saldo de prejuízo fiscal e/ou base de cálculo negativa da CSLL do ano de 2010, ou anteriores, a compensar em 2011?</p>
<p>8.6) Em 2010:  <u>Lucro Real</u> foi igual ou inferior a 7,6%?  <u>Receita Bruta de Vendas</u>  (Atenção: Esta pergunta só se aplica a pessoa jurídica com receita bruta de vendas anual igual ou inferior a R\$ 240.000,00)</p>
<p>8.7) Em 2010:  <u>Lucro Real</u> foi igual ou inferior a 22,5%?  <u>Receita Bruta de Vendas</u>  (Atenção: Esta pergunta só se aplica a pessoa jurídica com receita bruta anual de vendas superior a R\$ 240.000,00)</p>
<p>9) Quais as principais razões que justificam a não opção pelo Simples Nacional em 2011? (Responder se for Grupo 1)</p>
<p>10) Quais as principais razões que justificam o pedido de exclusão do Simples Nacional para o ano de 2011? (Responder se for Grupo 2)</p>

### PLANILHA ANEXO V

Responda <b>SIM, NÃO, NÃO HÁ INFORMAÇÃO, NÃO SE APLICA</b> ou conforme solicitado:
1) Regime de tributação em 2011?
2) Regime de tributação em 2010?
3) Receita bruta de vendas em 2010 (R\$)?
3.1) Receita bruta de vendas em 2009 (R\$)? (A pergunta só se aplica a optantes do Simples Nacional em 2010)
3.2) Considerando o IRPJ, a CSLL, o PIS/PASEP, a COFINS, a CPP - Contribuição Previdenciária Patronal e o ISS qual regime de tributação teria sido o mais favorecido (menos oneroso) em 2010 ? Lucro Real, Lucro Presumido ou Simples Nacional? (Indique o regime que seria o mais favorecido independentemente de ter sido o regime efetivamente escolhido pelo contribuinte)
3.3) Qual(is) o(s) serviço(s) prestado(s) pela pessoa jurídica?
3.4) Total dos tributos pagos no Simples Nacional em 2010?
3.5) Qual o ano de abertura da pessoa jurídica?
4) Houve prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento representou o ingresso de divisas, em 2010?
4.1) Total da receita com prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento representou o ingresso de divisas, em 2010?
5) Em quantos meses do ano de 2010 a pessoa jurídica apresentou saldo credor do PIS/PASEP e da COFINS vinculado à prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento representou o ingresso de divisas, passível de ressarcimento ou compensação? (A pergunta só se aplica aos optantes do Lucro Real em 2010)
5.1) Total de despesas, custos e encargos passíveis de crédito do PIS/PASEP e da COFINS em 2010? (A pergunta só se aplica aos optantes do Lucro Real em 2010)
5.2) Houve receitas sujeitas ao regime cumulativo do PIS/PASEP e da COFINS em 2010?
5.3) Total das receitas sujeitas ao regime cumulativo do PIS/PASEP e da COFINS em 2010?
6) Qual era a alíquota do ISS incidente sobre o(s) serviço(s) prestado(s) em 2010 ? (Obs1: Informe a alíquota aplicável aos <b>NÃO</b> optantes do Simples Nacional) (Obs2: Caso haja mais de um serviço ou mais de um município informe a alíquota média em função da receita de serviços)
6.1) Houve retenção ou substituição tributária de ISS em 2010?
6.2) Total da receita de serviços sujeitos a retenção ou substituição tributária de ISS em 2010?
6.3) Houve exportação de serviços em 2010, ou seja, serviços prestados no exterior?
6.4) Total da exportação de serviços em 2010?
6.5) Total do ISS pago na condição de contribuinte em 2010? (Não incluir o ISS pago no PGDAS, se houver)

6.6) Em 2010, a alíquota do ISS a que a pessoa jurídica estava sujeita fora do Simples Nacional era inferior à alíquota do ISS no Simples Nacional?
7) Despesa com salários em 2010? (Despesa com salários = salários brutos + 13º + terço constitucional de férias)
7.1) Despesa com pró-labores em 2010?
7.2) O INSS e o FGTS relativos a 2010 foram recolhidos integralmente ?
8) Qual foi o lucro contábil em 2010 ?
8.1) Qual foi o Lucro Real escriturado no Lalur em 2010? (se a apuração foi anual) (Obs: A pergunta só se aplica aos optantes do Lucro Real em 2010)
8.2) Qual a soma do Lucro Real e/ou Prejuízo Fiscal dos quatro trimestres de 2010 ? (se a apuração foi trimestral) (Obs: A pergunta só se aplica aos optantes do Lucro Real em 2010)
8.3) Houve prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL em 2010? (A pergunta só se aplica aos optantes do Lucro Real em 2010)
8.4) Houve saldo de prejuízo fiscal e/ou base de cálculo negativa da CSLL compensados no Lalur em 2010? (A pergunta só se aplica aos optantes do Lucro Real em 2010)
8.5) Há saldo de prejuízo fiscal e/ou base de cálculo negativa da CSLL do ano de 2010, ou anteriores, a compensar em 2011?
9) Quais as principais razões que justificam a não opção pelo Simples Nacional em 2011? (Responder se for Grupo 1)
10) Quais as principais razões que justificam o pedido de exclusão do Simples Nacional para o ano de 2011? (Responder se for Grupo 2)

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

(Ordem de Citação no Texto)

SEBRAE (Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas). *Relatório MPEDATA*. Disponível em: <<http://www.mpedata.com.br/Paginas/mpeinternet.aspx>>. Acesso em: 27 de fevereiro de 2011.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Resumo da Arrecadação do Simples Nacional*. Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/sobre/estatisticas/default.asp>> Acesso em: 27 de fevereiro de 2011.

HIGUCHI, Hiromi. et al. *Imposto de Renda das Empresas, Interpretação e Prática*. 36 ed. São Paulo: IR Publicações, 2011. 82 p.3 SOUZA, Nilson Araújo de. *Economia Internacional Contemporânea: da Depressão de 1929 ao Colapso Financeiro de 2008*. São Paulo: Atlas, 2009. 8 p.

SOUZA, Nilson Araújo de. *Economia Internacional Contemporânea: da Depressão de 1929 ao Colapso Financeiro de 2008*. São Paulo: Atlas, 2009. 8 p.

COUTINHO, Luciano; FERRAZ, João Carlos. *Estudo da Competitividade da Indústria Brasileira*. 3. ed. São Paulo: Papyrus, 1995.

BACEN (Banco Central do Brasil). *Investimento Estrangeiro Direto*. Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br/?INVEDIR>>. Acesso em: 27 de fevereiro de 2011.

AMATUCCI, Marcos; AVRICHIR, Ilan. *Teorias de Negócios Internacionais e a Entrada de Multinacionais no Brasil de 1850 a 2007*. Revista Brasileira de Gestão de Negócios. Jul/Set 2008. 242 p.

BATEMAN, Thomas S.; SNELL, Scott A. *Administração: Novo Cenário Competitivo*. Tradução: Bazán Tecnologia e Linguística Ltda. 2. ed. 7, 52 e 554 p.

BARON, Robert A.; SHANE, Scott A. *Empreendedorismo: Uma Visão do Processo*. Tradução: All Tasks. São Paulo. Cengage Learning. 2011. 8 p.

GIAMBIAGI, Fábio; BARROS, Octávio (Coord.). *Brasil Pós-Crise. Texto: Um Novo Sistema Tributário*. Autores: DORNELLES, Francisco; AFONSO, José Roberto. 2. ed. Rio de Janeiro: Campus Elsevier 2009. 91 p.

DIEESE (Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos). Nota Técnica nº 68/2008. *Em que sentido o sistema tributário brasileiro precisa ser reformulado?* Disponível em: <http://www.dieese.org.br/areaAssinante/notatecnica/notatec.xml>. Acesso em: 27 de fevereiro de 2011.

IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística). *Demografia das Empresas 2008*. Disponível em: [http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/demografiaempresa/2008/tabelas\\_pdf/tabela01.pdf](http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/demografiaempresa/2008/tabelas_pdf/tabela01.pdf)>. Acesso em: 27 de fevereiro de 2011.

GIL, Antonio Carlos. *Como Elaborar Projetos de Pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 26 p.