

Prêmio Tributação e Empreendedorismo

Categoria 2: Monografias

Tema: Tributação e Empreendedorismo -  
**desoneração tributária**

O ônus tributário das ME e EPP brasileiras –  
Evolução e comparação com as empresas  
tributadas pelo regime ordinário

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS



# Prêmio Tributação e Empreendedorismo

## Categoria 2: Monografias

Tema: Tributação e Empreendedorismo -  
**desoneração tributária**

O ônus tributário das ME e EPP brasileiras –  
Evolução e comparação com as empresas  
tributadas pelo regime ordinário

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS

## RESUMO

### Categoria 2: Monografias

#### Tributação e Empreendedorismo - desoneração tributária

Nesta monografia buscou-se estudar a desoneração tributária instituída nos regimes tributários diferenciados das microempresas e empresas de pequeno porte brasileiras. Para contextualizar, fez-se uma abordagem dos incentivos deferidos a tal segmento no Brasil e no estrangeiro, demonstrando a singularidade da abordagem nacional, pois no exterior os incentivos tendem a ser de ordem creditícia, para investimento em pesquisa, inovação, transferência de tecnologia e produção ambientalmente equilibrada, e menos em benesses tributárias, o que difere da abordagem brasileira, centrada em benefícios de ordem essencialmente tributária. Ato contínuo, investigou-se a evolução de tais regimes tributários diferenciados, demonstrando a desoneração tributária por atividade econômica na passagem do Simples Federal para o Simples Nacional, bem como a assimetria existente na tributação dos 03 sub-segmentos de serviço do Simples Nacional. Concluindo, comparou-se a carga tributária do Simples Nacional em face da tributação comum ordinária dos demais contribuintes, nos 03 níveis de governo (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), quando se demonstrou que a desoneração atualmente está sendo suportada prioritariamente pela União.

**Palavras-chave:** Regime tributário diferenciado. Microempresas. Empresas de pequeno porte. Simples Federal. Simples Nacional. Desoneração tributária.

## LISTA DE SIGLAS

<b>ADCT</b>	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
<b>AFIP</b>	<i>Administración Federal de Ingresos Públicos</i> da Argentina
<b>BDPME</b>	<i>Banque de Developpement des Petites et Moyennes entreprises</i>
<b>Cofins</b>	Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social
<b>Cosar</b>	Coordenação-Geral de Arrecadação da antiga Secretaria da Receita Federal
<b>CPP</b>	Contribuição Previdenciária Patronal prevista no art. 22 da Lei nº 8.212/91
<b>CR88</b>	Constituição da República de 1988
<b>CSLL</b>	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
<b>CTN</b>	Código Tributário Nacional
<b>EPP</b>	Empresa de Pequeno Porte
<b>FAP</b>	Fator de Acidente Previdenciário
<b>IBGE</b>	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
<b>ICMS</b>	Imposto operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior
<b>INSS</b>	Instituto Nacional do Seguro Social
<b>IPI</b>	Imposto sobre Produtos Industrializados
<b>IRPJ</b>	Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
<b>ISS</b>	Imposto sobre serviços de qualquer natureza
<b>IVA</b>	Imposto sobre valor agregado
<b>LC</b>	Lei Complementar
<b>ME</b>	Microempresa
<b>Monotributo Argentino</b>	Pagamento unificado que compreende imposto de renda, o IVA, os recolhimentos para previdência social e os aportes para o sistema nacional do seguro de saúde devidos pelas Pessoas Físicas, sucessões indivisas que continuam a atividade da pessoa física, integrantes de cooperativa de trabalho e sociedades de fato com até 03 sócios, que realizem vendas de coisas móveis, obras, locações e prestação de serviços, na Argentina
<b>OCDE</b>	Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico

<b>OSEO</b>	Instituição financeira pública francesa para sustentar a inovação e o crescimento das PME, financiando e acompanhado as PME
<b>PIS/Pasep</b>	Contribuição Social para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público
<b>PME/SME/Pymes</b>	Pequenas e médias empresas / <i>Petites et Moyennes entreprises</i> / <i>Small and medium enterprises</i> / Pequeñas y medianas empresas
<b>Repecos</b>	<i>Régimen de pequeños contribuyentes</i> mexicano
<b>RFB</b>	Secretaria da Receita Federal do Brasil
<b>Sebrae</b>	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
<b>Sistema S</b>	SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE etc.
<b>Simplex Federal</b>	Sistemática de pagamento unificado de tributos (essencialmente federais) instituída pela Lei nº 9.317/96
<b>Simplex Nacional</b>	Sistemática de pagamento unificado de tributos (federais, estaduais, distrital e municipal) instituída pela Emenda Constitucional nº 42/2003 e Lei Complementar nº 123/2006
<b>STN</b>	Secretaria do Tesouro Nacional
<b>TIPI</b>	Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados

## SUMÁRIO

<u>1</u>	<u>INTRODUÇÃO.....</u>	<u>6</u>
----------	------------------------	----------

<u>2</u>	<u>DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA VERSUS BENEFÍCIOS DE ORDEM FINANCEIRA OU CREDITÍCIA - A TRIBUTAÇÃO DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE NO BRASIL E NO MUNDO -</u>	<u>7</u>
<u>3</u>	<u>A IMPOSIÇÃO TRIBUTÁRIA GLOBAL DO SIMPLES NACIONAL EM FACE DO SIMPLES FEDERAL</u>	<u>21</u>
<u>4</u>	<u>O ÔNUS TRIBUTÁRIO DO SIMPLES NACIONAL EM FACE DA TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO, DO REGIME ORDINÁRIO DO ISS E DOS REGIMES SIMPLIFICADOS DO ICMS</u>	<u>40</u>
<u>4.1.</u>	<u>AS EMPRESAS DOS SEGMENTOS COMERCIAL E INDUSTRIAL</u>	<u>45</u>
4.1.1.	Os tributos federais	45
4.1.2.	O tributo estadual (ICMS)	49
4.1.3.	Uma apreciação global	55
<u>4.2.</u>	<u>AS EMPRESAS DO SEGMENTO DE SERVIÇO</u>	<u>56</u>
4.2.1.	Os tributos federais	56
4.2.2.	O tributo municipal (ISS)	62
4.2.3.	Uma apreciação global	63
<u>5</u>	<u>CONCLUSÕES</u>	<u>65</u>
<u>6</u>	<u>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</u>	<u>70</u>

# 1 INTRODUÇÃO

A presente monografia buscou comprovar a desoneração tributária deferida no Brasil para as microempresas - ME e empresas de pequeno porte - EPP, comparando o modelo nacional com os existentes no estrangeiro, mensurando a desoneração tributária do Simples Federal (Lei nº 9.317/96) para o Simples Nacional (Lei Complementar nº 123/2006) e a do Simples Nacional para a tributação comum ordinária dos demais contribuintes.

Inicialmente será feito um levantamento do que existe no direito estrangeiro, notadamente nos países da OCDE e em alguns países latino americanos, no tocante ao deferimento de benefícios fiscais e não fiscais para as microempresas e empresas de pequeno porte, quando se demonstrará a singularidade da abordagem brasileira, focada essencialmente em desoneração tributária. Alhures, notadamente nos países de economia mais avançada, os benefícios para o segmento em foco estão voltados para vantagens creditícias, para investimento em pesquisa, inovação, transferência de tecnologia e produção ambientalmente equilibrada, e menos em benesses tributárias.

Ato contínuo, será apresentada a evolução dos regimes tributários diferenciados brasileiros, detalhando a imposição tributária global do Simples Federal para o Simples Nacional, investigando se houve oneração ou desoneração na passagem de um regime para o outro; e eventual tratamento tributário assimétrico dos 03 sub-segmentos da atividade de serviço dentro do próprio Simples Nacional.

Por fim, será feita uma investigação da imposição global tributária do Simples Nacional, por atividade econômica, confrontando-a com a tributação ordinária dos demais contribuintes, a demonstrar a efetiva desoneração do regime diferenciado para o ordinário, bem como clarificar se os 03 entes de governo (União, Estados/DF e municípios) estão efetivamente deferindo o tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte, como determinado pela Constituição da República.

## **2 DESONERAÇÃO TRIBUTÁRIA VERSUS BENEFÍCIOS DE ORDEM FINANCEIRA OU CREDITÍCIA - A TRIBUTAÇÃO DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE NO BRASIL E NO MUNDO -**

Inicialmente, deve-se anotar que não há univocidade no conceito microempresa e empresa de pequeno porte entre os países, sendo comum, no exterior, falar-se em pequenas e médias empresas como entidades unas e distintas das grandes empresas. Alhures, o tratamento diferenciado, como regra, abrange até as empresas de médio porte, o que não ocorre no Brasil, cujo foco diferenciador somente discrimina as microempresas e empresas de pequeno porte.

No Brasil se adotou unicamente o critério da receita bruta para definir a microempresa (até R\$ 240.000,00 por ano) e a empresa de pequeno porte (de R\$ 240.000,00 a R\$ 2.400.000,00 por ano), como se vê no art. 3º da LC nº 123/2006, não havendo uma definição legal de empresa de médio porte (exceto se se considerar como empresa de médio porte aquela que tem receita bruta para optar pela tributação pelo lucro presumido, ou seja, até R\$ 48.000.000,00 ao ano atualmente)<sup>1</sup>. Ainda, somente se enquadram na definição legal pátria de microempresa e empresa de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei no 10.406/2002, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, não abrangendo as atividades informais.

Já outros países e outras instituições financeiras de âmbito mundial utilizam critérios diferentes para caracterizar uma atividade empresarial como microempresa, empresa de pequeno porte ou empresa de médio porte. Para isso, a quantidade de empregados da companhia tem grande relevância, já que não se deve esquecer de que a questão do emprego é um argumento forte e central daqueles que defendem um tratamento diferenciado para tal classe de empresas, pois as pequenas e médias empresas seriam os principais empregadores, aqui e alhures. Assim, por exemplo, no âmbito da União Européia e no Banco Mundial, há a utilização de critérios mistos (número de empregados, faturamento e ativos totais), como se pode ver abaixo (*INTERNATIONAL TAX DIALOGUE*, 2007, p. 3; *COMISSION RECOMMENDATION EC/361/2003*, 2003):

---

<sup>1</sup> Entretanto, deve-se anotar que o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE – utiliza o número de empregados para definir o porte de uma empresa.

	<b>Banco Mundial</b>	<b>União Européia (Recomendação da Comissão EC/361/2003)</b>
<b>Microempresa</b>	10 ou menos empregados; ativos menores que 100.000 dólares norte-americanos	10 ou menos trabalhadores; faturamento e/ou ativos menores que 2 milhões de euros
<b>Pequena empresa</b>	10 a 50 empregados; faturamento e ativos entre 100.000 e 3.000.000 de dólares norte-americanos	10 a 50 trabalhadores; faturamento e/ou ativos menores que 10 milhões de euros
<b>Média empresa</b>	50 a 300 empregados; faturamento e ativos entre 3 e 15 milhões de dólares norte-americanos	50 a 250 trabalhadores; faturamento de 10 a 50 milhões de euros e/ou ativos totais que não excedam 43 milhões de euros

Em termos de faturamento, o conceito de microempresa no âmbito da União Européia abrange as microempresas e as empresas de pequeno porte brasileiras descritas na forma da LC nº 123/2006, com receita teto de 2,4 milhões de reais, pois o faturamento de 2 milhões de euros dessas microempresas européias excede em quase duas vezes o teto nacional antes descrito.

Compulsando a normativa da União Européia acima citada (*COMMISSION RECOMMENDATION EC/361/2003, 2003*), vê-se que o número de empregados continua a ser o critério principal para definição das empresas em foco, o qual deve ser combinado com um critério financeiro, necessário para compreender a escala e o desempenho dessas empresas, bem como compará-las com seus competidores. Ainda no tocante ao critério financeiro, a normativa assevera que não se deveria utilizar apenas o faturamento, já que empresas do setor comercial e de distribuição tendem a ter, por sua própria natureza, um faturamento mais expressivo que as empresas de manufatura, razão que levou essa norma a agregar o total de ativos ao faturamento, como critérios de ordem financeira. Essa recomendação foi dirigida aos países da União Européia, ao Banco Europeu de Investimento e ao Fundo Europeu de Investimento, os quais deveriam utilizá-la quando da implementação de políticas no âmbito econômico para o segmento das microempresas, pequenas e médias empresas.

No Brasil, como já foi dito, a definição de microempresa e empresa de pequeno porte está centrada unicamente na receita bruta, não havendo critério de

número de empregados para definir tal segmento empresarial, com vantagens deferidas às empresas participantes de natureza predominantemente tributária, modelo que vem sendo seguido por alguns países da América Latina, como se verá nesta monografia. Já nos países da OCDE e União Européia, como regra, o tratamento diferenciado ao segmento das chamadas SME/PME (*small and medium enterprises / Pequeñas y medianas empresas / Petites et moyennes entreprises*) está focado em facilidades creditícias, para investimento em pesquisa, inovação, transferência de tecnologia e produção ambientalmente equilibrada e menos em benesses tributárias, com ênfase na geração de emprego, como se vê, por exemplo, no âmbito da União Européia, pelos destinatários da Recomendação da Comissão EC/361/2003 (Banco Europeu de Investimento e Fundo Europeu de Investimento), pela criação de bancos de desenvolvimento estatais para fomentar tais empresas (na França, por exemplo, havia o *Banque de Développement des Petites et Moyennes entreprises* – BDPME, hoje sucedido pela entidade estatal OSEO, que também tem como missão sustentar a inovação empresarial e o crescimento das Pequenas e Médias empresas – OSEO, 2010) ou pelos programas estatais comunitários (em 2007, os 27 países da União Européia despenderam 49 bilhões de euros em ajudas estatais para a indústria e empresa de serviço, sendo que a maior parte desse valor foi direcionada para as pequenas e médias empresas, incluindo uma ajuda específica para as pequenas e médias empresas de 4,7 bilhões de euros – SME-REPORT, 2009, p. 4),

Ainda a demonstrar a importância das pequenas e médias empresas na União Européia, bem como o foco em incentivos diferentes das desonerações tributárias, a Comissão da União Européia publicou o *Small Business Act* em 2008, definindo um conjunto de 10 princípios que os países europeus e instituições estatais comunitárias devem seguir para apoiar as pequenas e médias empresas – PME, transcritos literalmente a seguir (*SMALL BUSINESS ACT*, 2008):

- I) *Criar um ambiente em que os empresários e as empresas familiares possam prosperar e o empreendedorismo seja recompensado;*
- II) *Garantir que os empresários honestos que tenham falido disponham rapidamente de uma segunda oportunidade;*
- III) *Conceber regras de acordo com o princípio «Think Small First»<sup>2</sup>;*

---

<sup>2</sup> Em tradução livre, “pensar primeiro em pequena escala”.

- IV) Tornar as administrações públicas aptas a responder às necessidades das PME;*
- V) Adaptar os instrumentos das políticas públicas às necessidades das PME: facilitar a participação das PME no mercado dos contratos públicos e utilizar melhor as possibilidades dos auxílios estatais em favor das PME;*
- VI) Facilitar o acesso das PME ao financiamento e criar um ambiente legal e empresarial favorável à pontualidade dos pagamentos nas transacções comerciais;*
- VII) Ajudar as PME a aproveitar melhor as oportunidades oferecidas pelo mercado único;*
- VIII) Promover o reforço das qualificações nas PME e todas as formas de inovação;*
- IX) Permitir às PME transformar desafios ambientais em oportunidades;*
- X) Apoiar as PME e incentivá-las a tirar partido do crescimento dos mercados.*

Na orientação comunitária acima, não se fala diretamente em desonerações tributárias<sup>3</sup>, demonstrando que a União Europeia busca fortalecer suas pequenas e médias empresas a partir de outros enfoques, sendo certo que, segundo a OCDE, nenhum país membro reduz a carga tributária do IVA para as PME (PAES & ALMEIDA, 2009, p. 29).

Os países economicamente mais desenvolvidos são especialmente avaros no deferimento de incentivos fiscais a qualquer classe de contribuintes, incentivos que atingiram seu fastígio nos anos 60 e 70 do século passado, quando se passou a questionar a produtividade deles, que deveriam ser tratados como subvenções, que impactam a despesa pública, e passaram então a constar inicialmente como gastos tributários nas peças orçamentárias, inicialmente no Estados Unidos, prática que se espalhou para os demais países, inclusive o Brasil (em nossa Lei de Diretrizes Orçamentária, há todo o detalhamento da renúncia tributária federal). Daí, nos anos 80, a doutrina estrangeira passou a considerar os incentivos fiscais como privilégios odiosos, à luz da perspectiva rigorosa da igualdade jurídica, denunciando a existência de “um caos de privilégios feudais”, propondo a derrubada deles, quando se comprovou a “improdutividade, a injustiça, a

---

<sup>3</sup> No interior teor da orientação citada, fala-se em simplificar e aumentar os limiares de isenção do IVA para o segmento em foco, bem como reduzir tal imposto para os serviços prestados localmente, os quais são em sua maioria prestados por pequenas e médias empresas.

insegurança e a desigualdade na maior parte dos incentivos” (TORRES, 2005, p. 368 a 380, apoiado na doutrina de Klaus Tipke, Joachim Lang e Klaus Vogel).

Entretanto, alhures, deve-se reconhecer que há alguns benefícios de ordem tributária para os pequenos e médios empreendimentos, como a simplificação de obrigações acessórias, limites de isenção no âmbito do IVA, tributação da renda dos negócios a partir de regimes presuntivos, como a receita bruta, ativos, tamanho físico do empreendimento etc., maior prazo para pagamento dos tributos, depreciação acelerada, créditos fiscais para pesquisa e desenvolvimento (WEICHENRIEDER, 2007, p. 24 e 32). Abaixo se traz um breve apanhado dos tratamentos tributários diferenciados encontrados no mundo para as microempresas e pequenas empresas – MPE, extraído de Paes & Almeida (2009, p. 31 e 33), tendo como fonte dos dados a OCDE e a Administração Tributária australiana referente ao ano de 2007:

<b>Países</b>	<b>Simplificação administrativa e limite de isenção no âmbito do IVA</b>	<b>Dispositivos que favorecem especialmente as MPE</b>
<b>Alemanha</b>	Negócios com faturamento inferior ao limite de isenção do IVA (€ 17.500) não necessitam apresentar declaração e as MPE têm obrigações mais simplificadas	Mesmo com várias restrições, as MPE gozam de uma taxa de depreciação acelerada 20% acima da taxa regular sobre ativos móveis
<b>Austrália</b>	Opção pelo regime de caixa, tanto para reconhecimento dos débitos, como dos créditos. Possibilidade de pagamento em parcelas trimestrais em valor pré-definido pela Administração Tributária, bem como a opção pelo ajuste anual de despesas privadas nas compras realizadas pelas empresas sujeitas ao IVA, ao invés do ajuste ser feito a cada aquisição, para efeito do cálculo dos créditos	Isenção do imposto incidente sobre ganhos de capital obtidos com a venda de ativos da empresa, desde que a propriedade tenha ocorrido por mais de 15 anos para contribuintes com mais de 55 anos ou aposentados. Redução de 50% do ganho de capital na alienação de ativos em uso. No caso de imposto sobre a renda, há regras simplificadas para depreciação de ativos (taxa de depreciação única para o ativo permanente, ao invés de uma taxa para cada ativo) e redução de 25% do imposto a pagar, se o faturamento anual foi inferior a 75 dólares australianos. Período de prescrição reduzido de 04 para 02 anos e dispensa de emissão de notas fiscais para pequenas transações
<b>Canadá</b>	As MPE podem usar contabilidade simplificada e negócios com faturamento inferior a 500 mil dólares canadenses (aproximadamente 426 mil dólares norte-americanos); podem declarar uma vez por ano e fazer pagamentos trimestrais. Há um limite	Enquanto as demais empresas têm um crédito fiscal de 20% sobre a inversão em pesquisa científica e desenvolvimento, as MPE têm um crédito de 35% do dispêndio até 2 milhões de dólares canadenses. Nessa mesma linha, as demais

	de isenção de CA\$ 30.000 (US\$ 25.554)	empresas têm um fiscal de 10% sobre investimento em edifícios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades agrícolas, pesca, mineração, exploração de petróleo e gás e industrial na região do atlântico; já as MPE têm um crédito fiscal de 40% dessas inversões. Por fim, os ganhos de capital proveniente da valorização das MPE e os incentivos dados pelas províncias para os projetos de capital de risco recebem tratamento tributário favorecido
<b>Espanha</b>	Negócios em geral (empresas e pessoas físicas) cujo faturamento anual não exceda € 6.010.121,04 são obrigados a apresentar declarações e efetuar pagamento trimestralmente, quando as demais empresas devem fazê-los mensalmente. Não há incentivos de IVA especiais para as MPE, nem limite de isenção	Há depreciação acelerada para as MPE, com taxa dobrada em relação à ordinária das demais empresas para os ativos novos, e triplicada para ativos usados. Ainda, no caso de ativos novos, caso haja aumento e manutenção de emprego por 24 meses, há liberdade de amortização
<b>Itália</b>	Alguns pequenos negócios possuem obrigações simplificadas, como prestadores de serviços cujo faturamento não exceda € 309.874,14. Há um limite de isenção de € 17.500 (US\$ 22.748)	Não há incentivo relevante
<b>Japão</b>	Regime simplificado para pequenos negócios, sejam indivíduos ou empresas, cujo faturamento (dois últimos anos) seja inferior a ¥ 50 milhões de ienes (aproximadamente US\$ 402 mil dólares norte-americanos). Nesse caso, ainda admite-se um crédito presumido sobre as compras. Há um limite de isenção de ¥ 10 milhões de ienes (US\$ 83.000)	Permitido um crédito fiscal de 12% sobre os gastos com pesquisas, além de uma depreciação de 30% no primeiro ano com a aquisição de determinados equipamentos, bem como a dedução imediata do custo de aquisição de ativos de baixo valor

Da leitura dos incentivos acima, claramente se vê que os países descritos não implementam políticas tributárias relevantes em termos de desoneração tributária. Ao contrário, os benefícios tendem à simplificação contábil e à facilidade no cumprimento de obrigações acessórias, com redução do *compliance cost* (WEICHENRIEDER, 2007, p. 4), bem como o deferimento de créditos fiscais em dispêndios com ciência e tecnologia mais generosos que os deferidos para os grandes contribuintes (GÓMEZ, 2006, p. 18). Em termos tributários, pelas políticas acima descritas, além de procedimentos simplificados, chama à atenção a depreciação de ativos em nível mais acelerado do que a das demais empresas, o que termina por antecipar benefícios no âmbito do imposto sobre a renda. Ressalte-

se que há países, como Itália e Dinamarca, que não outorgam qualquer incentivo tributário relevante para as pequenas e médias empresas (PAES & ALMEIDA, 2009, p. 32).

Aqui se deve perceber que os limites de isenção do IVA são incentivos tributários, com ônus para os tesouros estatais, quebrando um pouco o paradigma de rejeição aos incentivos fiscais. Apenas como exemplo, no Reino Unido há um limite de isenção que pode chegar a 70.000 libras esterlinas anuais de vendas (aproximadamente US\$ 137.000 anuais), com um ônus estimado para o tesouro britânico de 900 milhões de libras, algo como 1,76 bilhões de dólares norte-americanos, no ano fiscal 2005/2006 (WEICHENRIEDER, 2007, p. 17). Por outro lado, ainda no IVA, há países que não deferem qualquer limite de isenção, como a Espanha, como se pode observar na tabela acima.

Na União Européia, versando a respeito da tributação sobre a renda na Europa dos 15 (antes da ampliação para 25 e hoje para 27 países), Raquel Paredes Gómez (2006, p. 26), em estudo voltado para o imposto de renda sobre as pequenas e médias empresas, assevera que a tributação depende da forma de constituição jurídica, sendo o empresário individual submetido ao imposto de renda das pessoas físicas (IRPF) e as empresas submetidas ao imposto de renda das sociedades (IS), em ambos os casos com apuração real dos resultados e utilização do regime de competência, podendo o empresário individual se valer, em algumas situações, de critérios objetivos de presunção e por uma simplificação de suas obrigações contábeis, sendo freqüente o deferimento para as pequenas e médias empresas (*PYMES*) de depreciação acelerada e outras vantagens no âmbito do imposto de renda das sociedades. Eis suas textuais palavras:

En el conjunto de países de la Unión Europea analizados, la tributación de las empresas depende, en un primer nivel, de su forma jurídica. El empresario individual está sometido al IRPF y la sociedad al IS. Dentro de cada forma jurídica, hay un factor de segundo nivel que puede influir en algunos aspectos de la tributación. Se trata del tamaño empresarial. En concreto, en el IRPF las pequeñas y medianas empresas, en ciertos casos, pueden optar por sistemas objetivos de estimación de los rendimientos y por una simplificación de sus obligaciones formales y contables. En el IS es frecuente la aplicación de incentivos específicos para las PYME, como tipos reducidos de gravamen, amortización acelerada o deducciones en base o en cuota por inversión.

El método general de cálculo de la renta empresarial, tanto en el IS como en el IRPF, es la estimación directa. Este método parte de la información suministrada por los registros contables de la empresa, y admite dos modalidades. La modalidad de más general aplicación es la de "Renta neta", basada en la cuenta de pérdidas y ganancias. La otra modalidad es la de

“comparación de patrimonios netos”, basada en el balance de situación. Por otro lado, el criterio general de imputación temporal es el de devengo.

La posibilidad de aplicar métodos objetivos de cálculo de la base imponible no existe en el IS, con carácter general. En el IRPF, en cambio, son aplicables en ocho de los catorce países analizados. No obstante, han de realizarse algunas observaciones importantes respecto de estos métodos, que muestran lo restringido de su ámbito de aplicación:

- a) Son sistemas optativos, de tal modo que el contribuyente siempre tiene derecho al método general de estimación directa.
- b) No son de aplicación general, ya que la posibilidad de que sean empleado suele estar restringida por dos factores:
  - o Dimensión empresarial, estando restringida a las pequeñas empresas.
  - o Tipo de actividad, siendo aplicable sólo a ciertas actividades de carácter fundamentalmente agrícola (Alemania, Francia, Irlanda e Italia), si bien en Grecia y Portugal son de aplicación más general a actividades comerciales y empresariales.
- c) No siempre proporcionan un cálculo global de la renta empresarial. Así, por ejemplo, en Austria y Bélgica se aplica el método general de estimación directa, aplicando métodos objetivos sólo para el cálculo de ciertos gastos profesionales.

Após essas considerações, como uma regra de geral de conduta dos países mais desenvolvidos economicamente, vê-se uma posição conservadora no deferimento de desonerações fiscais para os empreendimentos de menor porte, das médias empresas para baixo, e, no caso da inexistência de personalidade jurídica, há a tributação da renda do pequeno negócio na via do imposto de renda da pessoa física, evitando a paranóia da incorporação de negócios (formalização como pessoa jurídica) que existe no Brasil. Observe-se que os eventuais incentivos são deferidos em cada tributo individualmente (como o limite de isenção no IVA ou uma depreciação acelerada no imposto de renda), não havendo qualquer sistema que defira amplos benefícios ao segmento em foco, agregando múltiplos tributos. Por último, claramente o mesmo conservadorismo permeia os sistemas tributários dessas nações no tocante aos regimes presuntivos de tributação, com clara preferência pela apuração contábil dos resultados tributáveis.

Por outro lado, na América Latina, os países têm sido mais ambiciosos na utilização da tributação como forma de favorecer e induzir o desenvolvimento das microempresas e empresas de pequeno porte, porém vale salientar que não há uma abordagem tão ampla quanto o Simples Nacional brasileiro, como se verá a seguir. Abaixo, como exemplo, faz-se um breve resumo dos regimes tributários em vigor no Chile e no México para os pequenos empreendimentos (PAES & ALMEIDA, 2009, p. 34 e 35; MÁRQUEZ et alli, 2005, p. 12 e 14; e *SERVÍCIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DO MÉXICO*, 2010):

<b>País</b>	<b>Nome</b>	<b>Público-alvo</b>	<b>Enquadramento</b>	<b>Tributos abrangidos</b>	<b>Formas de Liquidação</b>	<b>Obrigações Formais</b>
<b>Chile</b>	Regime simplificado do Imposto de Renda	Pequenos mineiros, pequenos comerciantes (camelôs), pescadores e artesãos	Faturamento menor que o equivalente a 80.000 dólares norte-americanos	Imposto de Renda	Cota anual, com pagamento mensal	Contabilidade simplificada
	Regime simplificado de IVA	Pequenos comerciantes, artesãos e prestadores de serviços	Idem	IVA	Pagamento mensal sobre cota fixa anual	Não desobriga operações isentas
	Regime renda presumida setor agropecuário	Pessoas físicas, cooperativas e pessoas jurídicas agropecuárias	Faturamento inferior ao equivalente a 480 mil dólares norte-americanos	Imposto de Renda	Percentual sobre o valor dos imóveis rurais	
	Regime de substituição do sujeito do IVA	Pequenos produtores agrícolas, artesãos, mineiros e pescadores		IVA		O comprador é quem deve emitir a fatura, retendo o IVA
<b>México</b>	Repecos ( <i>Régimen de pequeños</i> )	Pessoas físicas que se dediquem ao	Faturamento anual inferior a 2.000.000 de	IR e IVA	Cota única = cota fixa a título de IVA	Dispensado de qualquer controle

	<i>contribuyentes</i> )	comércio, à indústria, ao transporte, às atividades pecuárias	à pesos mexicanos (R\$ 283.400,00 – base 04/06/2010)		+ 2% do faturamento	
	Regime intermediário	Pessoas físicas que se dediquem ao comércio, à indústria, ao transporte, às atividades pecuárias e ao transporte de carga	10.000.000 de pesos mexicanos para atividades de transporte e pesos mexicanos para as demais atividades (R\$ 1.417.000,00 e R\$ 566.800,00, respectivamente – base 04/06/2010)	de IR e IVA	O imposto de renda é pago anualmente, com antecipações mensais. O IVA é pago mensalmente.	Contabilidade simplificada

Observe-se que, no caso do Chile, há um regime simplificado para os pequenos contribuintes no âmbito do IVA e do imposto sobre a renda, separadamente, com limites de faturamento de 480.000 e 80.000 dólares norte-americano para as atividades agropecuárias e demais atividades, respectivamente. Vê-se que o faturamento para adesão ao regime geral dos pequenos contribuintes em relação ao imposto sobre a renda e IVA, equivalente a oitenta mil dólares norte-americanos, é bastante modesto, ou seja, é um regime que abarca apenas pequenos contribuintes com faturamento inferior ao teto da microempresa do Simples Nacional. Apenas o regime do imposto de renda para o setor agropecuário detém um teto mais generoso.

Já o México estruturou um regime unificado para os pequenos contribuintes, englobando o imposto sobre a renda e o IVA. Há um regime efetivamente simplificado para os pequenos empreendimentos (Repecos), com faturamento ligeiramente superior àquele da microempresa do Simples Nacional, em que o contribuinte paga os dois impostos de forma unificada, estando dispensado de

qualquer controle. Ainda, para os empreendimentos com o dobro do faturamento das empresas do Repecos, há um regime de contabilidade simplificada, com facilidade no pagamento do Imposto sobre a renda e do IVA, porém esse é realizado separadamente para cada imposto.

Em termos de direito comparado, como já alertava James Marins (2008)<sup>4</sup>, o Simples Nacional somente tem um paralelo pálido com o chamado monotributo argentino, que compreende o imposto de renda, o IVA, os recolhimentos para previdência social e os aportes para o sistema nacional do seguro de saúde devidos pelas Pessoas físicas, sucessões indivisas que continuam a atividade da pessoa física, integrantes de cooperativa de trabalho e sociedades de fato com até 03 sócios, que realizem vendas de coisas móveis, obras, locações e prestação de serviços. Abaixo são apresentadas as características desse regime simplificado de tributação na Argentina (AFIP, 2010, p. 6):

<b>Enquadramento</b>	<b>Liquidação da exação</b>	<b>Obrigaçao</b>
Todas as atividades com faturamento até 200 mil pesos argentinos (aproximadamente 50.000 dólares norte-americanos) + área de atendimento ao público de até 200 m <sup>2</sup> + energia consumida anualmente inferior a 20.000 KW + dispêndio anual com aluguel de espaço para atendimento ao público de até 45 mil pesos argentinos (aproximadamente 11.500 dólares norte-americanos).	Os contribuintes são divididos em 08 categorias, em ordem crescente de faturamento, consumo de energia, área e aluguel, pagando uma cota fixa mensal a títulos dos tributos acima informados.	O preço unitário de venda das coisas móveis não deve exceder 2.500 pesos e não deve fazer importação de coisas móveis ou serviços. Para venda de bens ou serviços, deve emitir faturas.

<sup>4</sup> Palavras de James Marins (2008) sobre a singularidade do regime tributário brasileiro para as microempresas e empresas de pequeno porte: “*Não com esta abrangência e por isso o sistema brasileiro tem sido citado internacionalmente como modelo a ser seguido. Ferreiro Lapatza, da Universidade de Barcelona, cita freqüentemente o sistema engendrado no Brasil. Há alguma semelhança, do ponto de vista técnico arrecadatário, com a adoção do sistema conhecido na Espanha como "estimación objetiva", através da qual se utiliza do mesmo critério dimensional – no caso a "receita bruta" – para estimar os resultados tributários de impostos e contribuições visceralmente distintos em sua regra-matriz constitucional como ISS, IPI, ICMS, IRPJ ou PIS/COFINS e contribuição para o INSS. Há também na Argentina o chamado "monotributo" que parte de critérios semelhantes. Não me parece, sem embargo, que sejam regimes comparáveis ao nosso que é bastante mais abrangente, aprimorado além de enraizado constitucionalmente*”.

<p>Contribuintes que comercializam unicamente bens móveis com faturamento acima de 200.000 e abaixo de 300.000 pesos argentinos (teto de aproximadamente 76 mil dólares norte-americanos) + área de atendimento ao público de até 200 m<sup>2</sup> + energia consumida anualmente inferior a 20.000 KW + dispêndio anual com aluguel de espaço para atendimento ao público de até 45 mil pesos argentinos (aproximadamente 11.500 dólares norte-americanos).</p>	<p>Os contribuintes são divididos em 03 categorias, em ordem crescente de faturamento (235.000/270.000/300.000 pesos argentinos), pagando uma cota fixa mensal a títulos dos tributos acima informados.</p>	<p>O contribuinte com faturamento até 235.000 pesos deve ter pelo menos 1 empregado. Com faturamento até 270.000 deve ter pelo menos 2 empregados. Com faturamento até 300.000 pesos deve ter pelo menos 3 empregados. O preço unitário de venda das coisas móveis não deve exceder 2.500 pesos e não deve fazer importação de coisas móveis ou serviços. Para venda de bens ou serviços, deve emitir faturas.</p>
---	---	--

A tabela acima mostra as características do monotributo argentino a partir de janeiro de 2010, abrangendo contribuintes com um faturamento de até 76.000 dólares americanos, aproximadamente. Até 2009, o escopo do monotributo era ainda mais modesto, abrangendo apenas contribuinte com faturamento de até 144.000 pesos argentinos, ou aproximadamente 37 mil dólares norte-americanos, porém havia os mesmos critérios e quantitativos máximos de área para atendimento ao público e consumo de energia (PAES & ALMEIDA, 2009, p. 34), sendo que o critério de aluguel despendido foi uma novidade introduzida pela Lei Argentina nº 25.565/2009 para os períodos a partir de 2010. Ainda, no regime até 2009, para os empreendimentos que comercializassem bens móveis, o valor unitário da venda também era mais modesto, de 870 pesos argentinos, ao invés dos 2.500 pesos vigentes a partir de 2010. Lá, como aqui, percebe-se um incremento dos contribuintes abrangidos pelo sistema de tributação simplificado para os pequenos negócios.

Interessante observar que o monotributo argentino utiliza o faturamento, a área de atendimento ao público, o consumo de energia e os aluguéis pagos como método presuntivo para permitir a tributação diferenciada. Somente o *monotributista* que atenda todos os critérios pode aderir ao regime simplificado. Pelos critérios de

adesão envolvidos, vê-se que a legislação portenha busca dá um tratamento tributário diferenciado para o pequeno empreendedor, retirando-o da informalidade, não estando direcionado fundamentalmente para o contribuinte constituído como empresa, apesar de este, caso obedeça aos critérios de adesão, poder fazê-lo, com incremento de 20% no valor a pagar em face de um empreendedor pessoa física *monotributista* para cada sócio adicional da sociedade (AFIP, 2010, p. 6).

Com todo o apanhado acima, percebe-se claramente que não há alhures um regime tributário como o Simples Nacional, regulando os mais expressivos tributos do ente nacional e dos entes subnacionais (União: imposto sobre a renda da pessoa jurídica - IRPJ, contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL, Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, contribuição para financiamento da seguridade social – COFINS, contribuição para o PIS/PASEP e contribuição patronal previdenciária - CPP; Estados, Distrito Federal e Municípios: Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS), como se tem aqui, a partir de uma única base presuntiva, a receita bruta, que serve para mensurar diversas das imposições tributárias existentes, com expressiva desoneração tributária para as microempresas e empresas de pequeno porte, como se demonstrará em tópicos subseqüentes desta monografia. Ademais, os diversos países tendem a dar incentivos pontuais no âmbito de cada tributo para o segmento empresarial em foco, com acréscimos nos percentuais de depreciação ou incentivo mais generosos para inversões em pesquisa e desenvolvimento, por exemplo. Apenas na América Latina se percebe um movimento de unificação de alguns tributos no âmbito de regimes simplificados, como ocorre com o Repecos mexicano (IVA e Imposto de Renda) e o monotributo argentino (IVA, Imposto de renda, Contribuição para a previdência social e para o seguro nacional de saúde), porém não abrangendo tributos provinciais.

Ocorre que os regimes simplificados do México e da Argentina estão próximos dos limites de faturamento daquilo que no Simples Nacional se denomina microempresa. Porém, o Simples Nacional alberga empresas de pequeno porte que tem uma receita bruta 10 vezes maior que uma microempresa (R\$ 2.400.000,00 ou aproximadamente 1,3 milhões de dólares norte-americanos).

Efetivamente, parece claro que a iniciativa brasileira de suporte para as microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito tributário não tem um paralelo no mundo ocidental (e Austrália e Japão). As demais legislações estrangeiras, como regra, deferem benefícios pontuais dentro da legislação do imposto sobre a renda, sendo que a OCDE, por exemplo, assevera que nenhum país membro reduz a carga tributária do IVA para as microempresas e empresas de pequeno porte, exceto no tocante aos limites de isenção (PAES & ALMEIDA, 2009, p. 29).

Assim, apenas vemos um exemplo com aproximação longínqua com nosso Simples Nacional no chamado monotributo argentino, porém, como já foi demonstrado, trata-se de um sistema que busca retirar pequenos empreendimentos da informalidade, não estando efetivamente voltado para empreendimentos do setor formal, como no caso do Simples Nacional. O teto do faturamento dos contribuintes optantes no regime argentino (aproximadamente 76.000 dólares americanos) representa metade do teto da microempresa brasileira (240.000,00 reais ou aproximadamente 135.000,00 dólares americanos), a demonstrar o reduzido escopo do regime portenho, que não pode ser comparado com o Simples Nacional.

### **3 A IMPOSIÇÃO TRIBUTÁRIA GLOBAL DO SIMPLES NACIONAL EM FACE DO SIMPLES FEDERAL**

Aqui serão apresentados quadros sinóticos, por segmento econômico e faixa de receita bruta, buscando retratar a evolução da carga tributária do Simples Federal (Lei nº 9.317/96) para o Simples Nacional (Lei Complementar nº 123/2006), bem como a própria imposição tributária dentro das diversas atividades de serviço do Simples Nacional. De antemão, antecipa-se, nesta análise não serão considerados o ICMS e o ISS, pois tais impostos não fizeram efetivamente parte do Simples Federal (exceto por uma centena de pequenos municípios, agregado do município de São Paulo, este somente para as microempresas)<sup>5</sup>. Ainda, para as atividades econômicas de prestação de serviço incluídas no Simples Nacional que não podiam aderir ao Simples Federal, será comparado o tratamento das diversas atividades de prestação de serviço dentro do próprio Simples Nacional.

Inicialmente, apesar de ambos os regimes utilizarem as mesmas faixas de receitas brutas anuais para definição dos percentuais (há apenas diferenças nas faixas das microempresas) incidentes sobre a receita bruta mensal, a carga tributária de ambos não pode ser simplesmente comparada a partir do percentual que incide sobre a receita bruta mensal, pois as metodologias utilizadas no regime vigente e no decaído para apuração do valor a pagar pelo contribuinte mensalmente eram diferentes. Explica-se.

No Simples Federal, o contribuinte apurava a receita bruta acumuladamente dentro do ano-calendário, utilizando os percentuais de cada faixa de receita que atingia, progressivamente no decurso desse período, à medida que sua receita bruta acumulada aumentava. Assim, para uma empresa de pequeno porte comercial que auferisse o teto da receita bruta do regime, R\$ 200.000,00 por mês, essa começava,

---

<sup>5</sup> O Simples Nacional adicionou o ICMS e o ISS à cesta de tributos abrangidos pelo Simples Federal, de forma cogente, já que, no regime tributário decaído e vigente de 1997 a 2007, a inclusão do ICMS e ISS só poderia ocorrer por convênio entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, o que terminou não tendo o sucesso almejado, pois somente se logrou conveniar 03 Estados da Federação (Maranhão-MA e Distrito Federal-DF, ambos em 1997, e Rondônia-RO em 1999), dois abrangendo apenas microempresas (Distrito Federal, pelo Ato Declaratório – AD Cosar nº 80/97, e Maranhão, pelo AD Cosar nº 34/97) e um abrangendo as microempresas e empresas de pequeno porte (Rondônia, pelo AD Cosar nº 17/99), sendo que logo em 1999 todos denunciaram tal convênio, pelos AD Cosar nºs 5/99, 50/99 e 51/99, para o Maranhão, Rondônia e Distrito Federal, respectivamente. Ainda, foram conveniados 79 pequenos municípios pelo interior do país, sendo que 18 denunciaram tal ajuste, tudo a demonstrar o malogro da inclusão do ICMS e ISS no seio do Simples Federal (FERREIRA, 2005, p. 433 a 436).

em janeiro, aplicando um percentual piso de 5,4% sobre essa receita mensal, visando apurar o valor a pagar referente à competência de janeiro, percentual este previsto para receitas brutas acumuladas de até R\$ 240.000,00 dentro do ano-calendário e, à medida que sua receita aumentava dentro desse ano, ia-se utilizando percentuais das faixas maiores, culminando com a aplicação do percentual teto de 12,6% sobre a receita de dezembro (na hipótese, os mesmos R\$ 200.000,00), referente à receita acumulada dentro do ano de R\$ 2.200.000,01 a R\$ 2.400.000,00.

Já no Simples Nacional, ao revés, para definição do percentual que incidirá sobre a receita bruta mensal, visando apurar o valor a ser pago mensalmente, utiliza-se a receita bruta acumulada dos últimos doze meses anteriores ao período mensal de apuração, ou seja, caso o contribuinte aufera linearmente suas receitas dentro do ano em curso e no precedente, como normalmente ocorre com as atividades não-sazonais, ele utilizará um percentual idêntico ou semelhante durante todo curso do ano-calendário sobre a receita bruta mensal auferida.

Antes de comparar a carga tributária de alguns segmentos, é necessário trazer as tabelas de percentuais do Simples Federal e do Simples Nacional. Assim, a seguir vê-se um quadro sinótico das alíquotas do Simples Federal, sem o ICMS e ISS, vigente no momento de revogação desse regime (TABELA DO SIMPLES FEDERAL, 2006):

Tabela 1 – Simples Federal

Enquadramento da pessoa Jurídica	Receita bruta acumulada no ano-calendário em curso (R\$)	Pessoas jurídicas não contribuintes do IPI		Pessoas jurídicas contribuintes do IPI	
		(*) Prestadoras de serviços descritas abaixo da tabela – Percentuais majorados em 50%	Demais pessoas jurídicas não contribuintes do IPI (inclusive creches, pré-escolas e agências terceirizada dos correios)	(*) Prestadoras de serviços descritas abaixo da tabela – Percentuais majorados em 50%	Demais pessoas jurídicas contribuintes do IPI (inclusive creches, pré-escolas e agências terceirizadas dos correios)
Microempresa (ME)	Até 60.000,00	4,5%	3,0%	5,25%	3,5%
	De 60.000,01 até 90.000,00	6,0%	4,0%	6,75%	4,5%
	De 90.000,01 até 120.000,00	7,5%	5,0%	8,25%	5,5%

	De 120.000,01 até 240.000,00	8,1%	5,4%	8,85%	5,9%
<b>Empresa de Pequeno Porte (EPP)</b>	Até 240.000,00	8,1%	5,4%	8,85%	5,9%
	De 240.000,01 até 360.000,00	8,7%	5,8%	9,45%	6,3%
	De 360.000,01 até 480.000,00	9,3%	6,2%	10,05%	6,7%
	De 480.000,01 até 600.000,00	9,9%	6,6%	10,65%	7,1%
	De 600.000,01 até 720.000,00	10,5%	7,0%	11,25%	7,5%
	De 720.000,01 até 840.000,00	11,1%	7,4%	11,85%	7,9%
	De 840.000,01 até 960.000,00	11,7%	7,8%	12,45%	8,3%
	De 960.000,01 até 1.080.000,00	12,3%	8,2%	13,05%	8,7%
	De 1.080.000,01 até 1.200.000,00	12,9%	8,6%	13,65%	9,1%
	De 1.200.000,01 até 1.320.000,00	13,5%	9,0%	14,25%	9,5%
	De 1.320.000,01 até 1.440.000,00	14,1%	9,4%	14,85%	9,9%
	De 1.440.000,01 até 1.560.000,00	14,7%	9,8%	15,45%	10,3%
	De 1.560.000,01 até 1.680.000,00	15,3%	10,2%	16,05%	10,7%
	De 1.680.000,01 até 1.800.000,00	15,9%	10,6%	16,65%	11,1%
	De 1.800.000,01 até 1.920.000,00	16,5%	11,0%	17,25%	11,5%
	De 1.920.000,01	17,1%	11,4%	17,85%	11,9%

	até 2.040.000,00				
	De 2.040.000,01 até 2.160.000,00	17,7%	11,8%	18,45%	12,3%
	De 2.160.000,01 até 2.280.000,00	18,3%	12,2%	19,05%	12,7%
	De 2.280.000,01 até 2.400.000,00	18,9%	12,6%	19,65%	13,1%

\* Estabelecimentos de ensino fundamental, centros de formação de condutores de veículos automotores de transporte terrestre de passageiros e de carga, agências lotéricas e pessoas jurídicas que prestem serviços de manutenção e reparação de automóveis, caminhões, ônibus e outros veículos pesados; serviços de instalação, manutenção e reparação de acessórios para veículos automotores; serviços de manutenção e reparação de aparelhos eletrodomésticos, bem como pessoas jurídicas que auferam receita bruta acumulada decorrente da prestação de serviços, de modo exclusivo ou não, em montante igual ou superior a 30% (trinta por cento) da receita bruta total acumulada.

Agora, apresentam-se dois outros quadros sinóticos referentes às atividades de comércio, indústria, serviço ordinário (Tabela 2) e serviços especiais (Tabela 3) do Simples Nacional, com percentuais apurados a partir da receita bruta apurada nos últimos 12 meses, com o percentual total de todos os tributos, destacando-se o ICMS e ISS para efeito de comparação com o Simples Federal, já que tais impostos efetivamente não fizeram parte do regime decaído. No tocante aos serviços ditos especiais do Anexo V da LC nº 123/2006, a imposição tributária total varia de acordo com a relação da folha de pagamento anual, com encargos, em face da receita bruta anual, havendo dois extremos, um quando tal relação é menor que 10% e outro quando essa relação é maior ou igual a 40%, sendo o ônus tributário maior na empresa que tem essa relação menor. Aqui, assim, apresentam-se as duas situações extremas dessa relação (há tabelas específicas para algumas relações entre 10% e 40%), que bem representarão o ônus tributário dos Serviços do Anexo V em face do Simples Federal.

**Tabela 2 – Simples Nacional (Anexos I, II e III)**

<b>Receita Bruta em 12 meses (em R\$)</b>	<b>Simples Nacional-Comércio (Anexo I da LC 123/2006)</b>	<b>Simples Nacional-Indústria (anexo II da LC 123/2006)</b>	<b>Simples Nacional-Serviço e Locação de Bens Móveis* (Anexo III da LC 123/2006<sup>6</sup>)</b>

	Percentual total	Parcela do ICMS	Percentual total	Parcela do ICMS	Percentual total	Parcela do ISS
Até R\$ 120.000,00	4,0%	1,25%	4,5%	1,25%	6,0%	2,0%
De 120.000,01 a 240.000,00	5,47%	1,86%	5,97%	1,86%	8,21%	2,79%
De 240.000,01 a 360.000,00	6,84%	2,33%	7,34%	2,33%	10,26%	3,50%
De 360.000,01 a 480.000,00	7,54%	2,56%	8,04%	2,56%	11,31%	3,84%
De 480.000,01 a 600.000,00	7,60%	2,58%	8,10%	2,58%	11,40%	3,87%
De 600.000,01 a 720.000,00	8,28%	2,82%	8,78%	2,82%	12,42%	4,23%
De 720.000,01 a 840.000,00	8,36%	2,84%	8,86%	2,84%	12,54%	4,26%
De 840.000,01 a 960.000,00	8,45%	2,87%	8,95%	2,87%	12,68%	4,31%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	9,03%	3,07%	9,53%	3,07%	13,55%	4,61%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	9,12%	3,10%	9,62%	3,10%	13,68%	4,65%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	9,95%	3,38%	10,45%	3,38%	14,93%	5,00%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	10,04%	3,41%	10,54%	3,41%	15,06%	5,00%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	10,13%	3,45%	10,63%	3,45%	15,20%	5,00%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	10,23%	3,48%	10,73%	3,48%	15,35%	5,00%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	10,32%	3,51%	10,82%	3,51%	15,48%	5,00%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	11,23%	3,82%	11,73%	3,82%	16,85%	5,00%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	11,32%	3,85%	11,82%	3,85%	16,98%	5,00%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	11,42%	3,88%	11,92%	3,88%	17,13%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	11,51%	3,91%	12,01%	3,91%	17,27%	5,00%

<sup>6</sup> **Atividades do anexo III da LC nº 123/2006** - Educação formal e técnica, até o ensino médio, inclusive cursos de língua estrangeira, agências terceirizadas de correios, agência de viagem e turismo, centro de formação de condutores, lotéricas, serviços de instalação, de reparos e de manutenção em geral, transporte municipal de passageiros, de comunicação e de transportes interestadual e intermunicipal de cargas, escritórios de serviços contábeis e produções cinematográficas, audiovisuais, artísticas e culturais, sua exibição ou apresentação e demais atividades não submetidas às exceções ou vedações da LC 123/2006.

De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	11,61%	3,95%	12,11%	3,95%	17,42%	5,00%
--------------------------------	--------	-------	--------	-------	--------	-------

\* Não há incidência do ISS sobre os serviços de locação de bens móveis, devendo ser excluída a alíquota do ISS para cálculo do valor devido, na forma do art. 18, § 5º-A, da LC nº 123/2006<sup>7</sup>.

**Tabela 3 – Simples Nacional (Anexos IV e V)**

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Simples Nacional - Serviço do Anexo IV da LC 123/2006 <sup>8</sup> (sem a CPP <sup>9</sup> )		Simples Nacional – Serviço do Anexo V da LC nº 123/2006 <sup>10</sup> – Menor relevância da folha de pagamento anual, com encargos, em face da receita bruta anual (menor que 10%)		Simples Nacional – Serviço do Anexo V da LC nº 123/2006 – Maior relevância da folha de pagamento anual, com encargos, em face da receita bruta anual (maior ou igual a 40%)	
	Percentual total	Parcela do ISS	Percentual total	Parcela do ISS	Percentual total	Parcela do ISS
Até R\$ 120.000,00	4,50%	2,00%	19,50%	2,00%	10,00%	2,00%
De 120.000,01 a 240.000,00	6,54%	2,79%	20,31%	2,79%	11,27%	2,79%
De 240.000,01 a 360.000,00	7,70%	3,50%	21,05%	3,50%	12,53%	3,50%
De 360.000,01 a 480.000,00	8,49%	3,84%	21,79%	3,84%	13,18%	3,84%
De 480.000,01 a 600.000,00	8,97%	3,87%	22,02%	3,87%	13,93%	3,87%
De 600.000,01 a 720.000,00	9,78%	4,23%	22,68%	4,23%	14,83%	4,23%
De 720.000,01 a	10,26%	4,26%	22,81%	4,26%	14,94%	4,26%

<sup>7</sup> Havia grave controvérsia nos tribunais sobre a incidência do ISS sobre locação de bens móveis, o que terminou sendo pacificado pelo Supremo Tribunal Federal, decidindo contra a posição das fazendas municipais, pois, na espécie, não haveria uma obrigação de dar, mas uma obrigação de fazer (PISANI, 2009, p. 1.011). Atualmente, o entendimento da Corte Excelsa restou cristalizado na Súmula vinculante nº 31: “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

<sup>8</sup> **Atividades abrangidas pelo Anexo IV da LC nº 123/2006** - Construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores e serviço de vigilância, limpeza ou conservação.

<sup>9</sup> A CPP é paga por fora, no regime ordinário dos demais contribuintes, apenas lembrando que o contribuinte optante do Simples Nacional somente paga essa CPP ordinária, estando isento das demais contribuições instituídas pela União (contribuição sindical patronal, contribuição para o Sistema “S” etc.).

<sup>10</sup> **Atividades abrangidas pelo Anexo V da LC nº 123/2006** - Cumulativamente administração e locação de imóveis de terceiros; academias de dança, de capoeira, de ioga e de artes marciais, academias de atividades físicas, desportivas, de natação e escolas de esportes; elaboração de programas de computadores, inclusive jogos eletrônicos, desde que desenvolvidos em estabelecimento do optante; licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação; planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas, desde que realizados em estabelecimento do optante; empresas montadoras de estandes para feiras; laboratórios de análises clínicas ou de patologia clínica; serviços de tomografia, diagnósticos médicos por imagem, registros gráficos e métodos óticos, bem como ressonância magnética; e serviços de prótese em geral.

840.000,00						
De 840.000,01 a 960.000,00	10,76%	4,31%	22,93%	4,31%	15,00%	4,31%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	11,51%	4,61%	23,33%	4,61%	15,69%	4,61%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	12,00%	4,65%	23,51%	4,65%	15,74%	4,65%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	12,80%	5,00%	23,96%	5,00%	16,87%	5,00%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	13,25%	5,00%	24,06%	5,00%	17,28%	5,00%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	13,70%	5,00%	24,26%	5,00%	17,68%	5,00%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	14,15%	5,00%	24,56%	5,00%	18,26%	5,00%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	14,60%	5,00%	25,70%	5,00%	19,29%	5,00%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	15,05%	5,00%	26,20%	5,00%	20,23%	5,00%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	15,50%	5,00%	26,70%	5,00%	21,17%	5,00%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	15,95%	5,00%	27,20%	5,00%	21,51%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	16,40%	5,00%	27,50%	5,00%	21,94%	5,00%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	16,85%	5,00%	27,90%	5,00%	22,18%	5,00%

Para confrontar a carga tributária em ambos os regimes (Simples Federal e Nacional) de um contribuinte de um mesmo segmento e com mesma receita bruta no curso do exercício, não se pode simplesmente comparar os percentuais incidentes sobre a receita bruta prevista na Lei nº 9.317/96 e na LC nº 123/2006, na forma das tabelas antes colacionadas, pois a metodologia utilizada para apuração do valor a pagar é diversa, como já se demonstrou. Para fazer essa comparação, será preciso efetuar algumas considerações, a saber:

1. considerar-se-á que o contribuinte auferiu uma receita bruta linear mensal, dentro de determinado ano-calendário, visando apurar o percentual efetivo que incidirá sobre a receita bruta anual no regime do Simples Federal;
2. para o mesmo contribuinte acima, considerar-se-á que teve a mesma receita bruta mensal e anual no ano precedente, única forma de se poder calcular o valor devido no Simples Nacional, já que, por exemplo, para se achar o percentual a ser aplicado sobre a receita bruta mensal, por

exemplo do mês de janeiro do ano-calendário, mister conhecer a receita bruta acumulada dos últimos doze meses (exercício financeiro precedente).

A metodologia de comparação acima é razoável, aplicável a qualquer atividade que tenha um auferimento de receita linear dentro do ano-calendário, sem sazonalidade ou grande variação de receita de um ano para outro.

Agora, passa-se a comparar a carga tributária de cada segmento, do Simples Federal para o Simples Nacional, para uma microempresa com receita bruta anual de R\$ 120.000,00 e, no caso da empresa de pequeno porte, serão consideradas duas empresas, com receita bruta no início e no fim das faixas da tabela, do ramo comercial ou industrial, em termos apenas de tributos federais, já que, como anteriormente demonstrado, não se pode dizer que o ISS e ICMS tenham em algum momento de fato feito parte do Simples Federal, ou seja, em termos de comparação entre os regimes (Federal e Nacional), somente faz sentido comparar os tributos federais. Seguem os exemplos abaixo:

- **empresa comercial, enquadrada como microempresa, com receita bruta anual de R\$ 120.000,00** (receita mensal linear de R\$ 10.000,00), no ano-calendário em exame e no ano anterior:
  - no decaído Simples Federal, essa empresa se submeteria aos percentuais de 3,0%, enquanto sua receita bruta acumulada dentro do ano-calendário não excedesse R\$ 60.000,00 (06 primeiros meses), 4,0%, quando sua receita acumulada estivesse entre R\$ 60.000,01 e R\$ 90.000,00 (03 meses), e passaria ao percentual de 5,0% (a partir do décimo mês), quando a receita acumulada excedesse R\$ 90.000,01, como se vê na Tabela 1 (início da quarta coluna). Considerando o auferimento linear da receita mensal de R\$ 10.000,00, ao fim do ano-calendário, essa empresa suportaria uma carga tributária efetiva de 3,75% sobre sua receita bruta anual (sem ICMS)<sup>11</sup>;
  - no Simples Nacional, estendendo a hipótese para que essa empresa tenha a mesma receita bruta de R\$ 120.000,00 no

<sup>11</sup> Metodologia do cálculo: Alíquota efetiva =  $[6 \times (10.000,00) \times 3,0\% + 3 \times (10.000,00) \times 4\% + 3 \times (10.000,00) \times 5,0\%] / 120.000,00$

atual e no pregresso ano-calendário (isto em decorrência de o percentual ser definido pela receita bruta acumulada nos 12 meses anteriores ao mês de competência), essa empresa suportará um mesmo percentual de 2,75% sobre a receita bruta mensal (4,0% menos 1,25% do ICMS, conforme Tabela 2), implicando em uma carga tributária efetiva dos mesmos 2,75% sobre a receita bruta anual;

- concluindo, vê-se que tal microempresa teve uma redução da carga tributária do Simples Federal para o Simples Nacional de 26,67% (percentual de 3,75% para 2,75%, ambos incidente sobre a receita bruta anual), no tocante aos tributos federais.
- **Caso a microempresa acima fosse uma indústria**, a carga efetiva aumentaria para 4,25% no Simples Federal e 3,25% no Simples Nacional (aumenta-se em 0,5% o percentual global de incidência sobre a receita bruta, por ser indústria, referente especificamente ao IPI), desconsiderando-se o ICMS em ambos os casos, com uma desoneração de 23,53% na passagem do Simples Federal para o Simples Nacional, no tocante aos tributos federais;
- **empresa comercial, enquadrada como de pequeno porte, com receita bruta anual de R\$ 300.000,00** (receita mensal linear de R\$ 25.000,00), no ano-calendário em exame e no ano anterior, na primeira faixa de receita bruta da empresa de pequeno porte:
  - no Simples Federal, essa empresa se submeteria ao percentual de 5,4%, enquanto sua receita bruta acumulada dentro do ano-calendário não excedesse R\$ 240.000,00 (09 primeiros meses), e passaria ao percentual de 5,8% (a partir do décimo mês), quando a receita acumulada excedesse R\$ 240.000,01, como se vê na Tabela 1 (quarta coluna). Considerando o auferimento linear da receita mensal de R\$ 25.000,00, ao fim do ano-calendário, essa empresa suportaria uma carga tributária efetiva de 5,5% sobre sua receita bruta anual (sem ICMS)<sup>12</sup>;

<sup>12</sup> Metodologia do cálculo: Alíquota efetiva =  $[9 \times (25.000,00) \times 5,4\% + 3 \times (25.000,00) \times 5,8\%] / 300.000,00$

- no regime do Simples Nacional, estendendo a hipótese para que essa empresa tenha a mesma receita bruta de R\$ 300.000,00 no atual e no pregresso ano-calendário (isto em decorrência de o percentual ser definido pela receita bruta acumulada nos 12 meses anteriores ao mês de competência), essa empresa suportará um mesmo percentual de 4,51% sobre a receita bruta mensal (6,84% menos 2,33% do ICMS, conforme tabela 2), implicando em uma carga tributária efetiva dos mesmos 4,51% sobre a receita bruta anual;
  - concluindo, vê-se que tal empresa teve uma redução da carga tributária do Simples Federal para o Simples Nacional de 21,95% (percentual de 5,5% para 4,51%, ambos incidente sobre a receita bruta anual), no tocante aos tributos federais.
- **Caso a empresa acima fosse de uma indústria**, a carga efetiva seria de 6,0% e 5,01% (aumenta-se em 0,5%, por ser indústria, referente especificamente ao IPI), no Simples Federal e Nacional, respectivamente, desconsiderando o ICMS em ambos os casos, mantendo-se a vantagem do novel regime em face do decaído.
- **empresa comercial, enquadrada como de pequeno porte, com receita bruta anual de R\$ 2.400.000,00** (receita mensal linear de R\$ 200.000,00), no teto da receita bruta da empresa de pequeno porte:
- no Simples Federal, essa empresa começaria o exercício com um percentual de 5,4% sobre a receita bruta mensal e terminaria com um percentual de 12,6%, suportando um percentual efetivo de 9,07% sobre a receita bruta anual, sem o ICMS<sup>13</sup> (Tabela 1, quarta coluna);
  - no Simples Nacional, com as mesmas considerações dos exemplos anteriores, essa empresa suportará uma carga tributária efetiva de 7,66% sobre a receita bruta do ano em curso (11,66% menos 3,95% do ICMS, conforme Tabela 2);
  - concluindo, vê-se que tal empresa teve uma redução da carga tributária do Simples Federal para o Simples Nacional de

<sup>13</sup> A metodologia de cálculo é a mesma da nota precedente, devendo-se evidenciar apenas que a empresa iria transitar por diversos percentuais incidentes sobre a receita bruta mensal, à medida que a receita acumulada aumenta no ano.

18,41% (percentual de 9,07% para 7,66%, ambos incidente sobre a receita bruta anual), no tocante aos tributos federais.

- **Caso a empresa acima fosse uma indústria**, a carga efetiva seria de 9,57% e 8,06%, no Simples Federal e Nacional, respectivamente, desconsiderando o ICMS em ambos os caso, mantida a vantagem no novel regime.

Claramente se percebe uma desoneração tributária da passagem do Simples Federal para o Simples Nacional, no tocante aos tributos federais, nos segmentos comercial e industrial, como antes se demonstrou. Ainda se deve observar que, no Simples Nacional, é permitida a redução proporcional da carga tributária referente às receitas oriundas de produtos comprados sujeitos à tributação monofásica, por substituição tributária ou as receitas de produtos ou operações para o exterior, hipóteses não acatadas no Simples Federal<sup>14</sup>, o que implica na possibilidade da carga tributária do Simples Nacional acima ficar ainda mais reduzida, aumentando a vantagem do regime vigente em face do decaído.

Agora se passa a fazer exemplo similar para uma microempresa e uma empresa de pequeno porte, do segmento de serviço (atividade de serviço constante do Anexo III da LC nº 123/2006)<sup>15</sup>, não contribuinte do IPI, com auferimento de mais de 30% das receitas provenientes do segmento de serviço (percentuais básicos da Lei nº 9.137/96 majorados em 50%), considerando as Tabelas 1 e 2, acima<sup>16</sup>, sem inclusão do ISS, pela mesma motivação do ICMS que antes se declinou:

- **microempresa do segmento de serviço do Anexo III da LC nº 123/2006, com receita bruta anual de R\$ 120.000,00** (receita mensal linear de R\$ 10.000,00):
  - no decaído Simples Federal, essa empresa seria submetida ao percentual de 4,5% sobre a receita bruta mensal até o

<sup>14</sup> Há posição doutrinária defendendo a exclusão dos percentuais do PIS/Pasep, Cofins, CSLL e IPI incidente sobre as receitas de exportação no Simples Federal (GONÇALVES, 2008, p. 13 a 26). Essa controvérsia teve sua repercussão geral reconhecida no Supremo Tribunal Federal, no bojo do RE 598.498-SC, ainda não julgado.

<sup>15</sup> Aqui se irá comparar a imposição tributária global das empresas de serviço do Anexo III da LC nº 123/2006, no Simples Federal e Nacional, pois aqui se encontram tipificadas as atividades que, como regra, também puderam fazer parte do regime tributário decaído (há exceções, como as escolas de ensino médio e livres, que jamais puderam optar pelo Simples Federal).

<sup>16</sup> A metodologia de cálculo dos percentuais globais incidentes sobre a receita bruta anual no Simples Federal e no Nacional é igual ao segmento comercial, e aqui, por economia, não será detalhada.

acumulado de R\$ 60.000,00, passando para 6% quando a receita acumulada variasse de R\$ 60.000,01 a R\$ 90.000,00, terminando com um percentual de 7,5% quando a receita acumulada variasse de R\$ 90.000,01 a R\$ 120.000,00 (Tabela 1, terceira coluna). Considerando o auferimento linear da receita mensal de R\$ 10.000,00, ao fim do ano-calendário, essa empresa suportaria uma carga tributária efetiva de 5,62% sobre sua receita bruta anual;

- no Simples Nacional, estendendo a hipótese para que a empresa tenha a mesma receita bruta de R\$ 120.000,00 no atual e pregresso ano-calendário (isto em decorrência de o percentual efetivo ser definido pela receita bruta acumulada nos 12 meses anteriores ao mês de competência), essa empresa suportaria uma carga tributária de 4,0% sobre a receita bruta do ano em curso, desconsiderando o ISS (6,0% menos 2,0%, conforme Tabela 2, início das últimas colunas);
  - concluindo, houve desoneração na passagem do Simples Federal para o Nacional, em face dos tributos federais, de 28,83% (percentual incidente sobre a receita bruta anual de 5,62%, no Simples Federal, para 4,0%, no Simples Nacional).
- **empresa do segmento de serviço do Anexo III da LC nº 123/2006, com receita bruta anual de R\$ 300.000,00** (receita mensal linear de R\$ 25.000,00):
- no Simples Federal, essa empresa seria submetida ao percentual de 8,1% sobre a receita bruta mensal, enquanto sua receita bruta acumulada no decurso do ano-calendário não excedesse R\$ 240.000,00 (09 primeiros meses), e passaria ao percentual de 8,7% (a partir do décimo mês), quando a receita acumulada excedesse R\$ 240.000,01, como se vê na Tabela 1 (terceira coluna). Considerando o auferimento linear da receita mensal de R\$ 25.000,00, ao fim do ano-calendário, essa empresa suportaria uma carga tributária efetiva de 8,25% sobre sua receita bruta anual;

- no Simples Nacional, estendendo a hipótese para que a empresa tenha a mesma receita bruta de R\$ 300.000,00 no atual e pregresso ano-calendário (isto em decorrência de o percentual incidente sobre a receita bruta mensal ser definido pela receita bruta acumulada nos 12 meses anteriores ao mês de competência), essa empresa suportará uma carga tributária de 6,76% sobre a receita bruta do ano em curso, desconsiderando o ISS (10,26% menos 3,5%, conforme Tabela 2, últimas colunas);
  - concluindo, houve desoneração na passagem do Simples Federal para o Nacional, em face dos tributos federais, de 22,04% (percentual incidente sobre a receita bruta anual de 8,25%, no Simples Federal, para 6,76%, no Simples Nacional).
- **Empresa do segmento de serviço do Anexo III da LC nº 123/2006, com receita bruta anual de R\$ 2.400.000,00** (receita mensal linear de R\$ 200.000,00)
- no Simples Federal, essa empresa começaria com o percentual de 8,1%, no mês de janeiro, passando por outros percentuais no curso do ano e terminaria com o percentual de 18,9% sobre a receita bruta mensal de dezembro, suportando um percentual efetivo de 13,6% sobre a receita bruta anual, sem o ISS;
  - no Simples Nacional, com as mesmas considerações acima, essa empresa suportará uma carga tributária de 12,42% sobre a receita bruta do ano em curso, desconsiderando o ISS (17,42% menos 5,0%, conforme Tabela 2, últimas colunas);
  - concluindo, houve desoneração na passagem do Simples Federal para o Nacional, em face dos tributos federais, de 9,5% (percentual incidente sobre a receita bruta anual de 13,6%, no Simples Federal, para 12,42%, no Simples Nacional).

Parece claro também que houve uma desoneração tributária do Simples Federal para o Simples Nacional, quando se consideram apenas os tributos federais, para o segmento de serviços que pôde aderir ao Simples Federal.

Ainda se deve observar que, no Simples Nacional, é permitida a redução proporcional da imposição tributária referente às receitas decorrentes de aquisições sujeitas à tributação monofásica, por substituição tributária e receitas de operações para o exterior, hipóteses não acatadas no Simples Federal, como já anotado, o que pode aumentar a vantagem do regime vigente em face do decaído, que não permitia as exclusões citadas<sup>17</sup>.

Na forma acima, para o segmento de Serviço e locação de bens móveis abrangidos pelo Anexo III da LC nº 123/2006 (que consta na tabela antes colacionada), em relação aos tributos federais, vê-se que, na passagem do Simples Federal para o Nacional, houve uma redução na carga tributária para aquelas atividades de serviço que já puderam aderir ao Simples Federal (exceto para creches, pré-escolas e agências terceirizadas dos correios).

Em relação às atividades de prestação de serviço dos Anexos IV e V da LC nº 123/2006 não se podem comparar as imposições tributárias no Simples Federal e Nacional, pois tais atividades, como regra, tinham sua opção vedada ao Simples Federal. Entretanto, o ônus tributário das atividades de serviço dos Anexos IV e V citadas é sensivelmente mais gravoso que as atividades de serviço contempladas no Anexo III (bem como em face das atividades de serviço que puderam aderir ao Simples Federal). Dois exemplos ilustram essa afirmação:

- o uma empresa de pequeno porte da atividade de serviço do Anexo IV, por exemplo do ramo de construção civil, que paga a CPP no regime ordinário (por fora do Simples Nacional), no teto do regime (algo como uma receita bruta mensal próxima de R\$ 200.000,00), sofre uma imposição global de 11,85% sobre a receita bruta, a título de IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins, sem considerar o ISS (Tabela 3, última linha – 16,85% - 5%). Essa mesma empresa, caso desempenhasse uma atividade de serviço do Anexo III, sofreria uma imposição federal de 12,42% sobre a receita bruta, sem considerar o ISS, porém aqui incluindo a CPP (Tabela 2, última linha – 17,42% – 5%). Apesar de o percentual global do Anexo III acima exceder ligeiramente o do Anexo

---

<sup>17</sup> Entretanto, para as creches, pré-escolas e agências terceirizadas dos correios, que pagavam a alíquota ordinária do Simples Federal, sem a majoração de 50% das empresas de serviço que tinham mais de 30% das receitas provenientes da atividade terciária, claramente houve um aumento da carga tributária do decaído para o vigente, em termos de tributos federais.

IV, no primeiro é incluída a CPP, que é individualmente o tributo federal mais gravoso<sup>18</sup>. Isso implica que as atividades de serviço do Anexo IV foram tratadas de forma mais gravosa que as atividades do Anexo III da LC nº 123/2006;

- agora se passa à atividade de serviço do Anexo V da LC nº 123/2006, naquela situação de menor carga tributária (empresas com maior peso da folha de pagamento em face da receita bruta anual), para uma empresa que esteja no teto das faixas do regime, como se vê na Tabela 3. Nessa linha, um produtor de *software* sofrerá uma imposição total de 17,18% sobre a receita bruta a título de todos os tributos federais abrangidos (IRPJ, CSLL, Cofins, PIS/Pasep e CPP), desconsiderando o ISS (última linha da Tabela 3, acima – 22,18% – 5%). Essa empresa, caso desempenhasse atividade do Anexo III ao invés do V, suportaria uma imposição global federal de 12,42% sobre a receita bruta (como se viu no último exemplo do segmento de serviço do Anexo III, acima), também desconsiderando o ISS (o ISS é igual para todas as atividades de serviço dos Anexos III, IV e V). Aqui

---

<sup>18</sup> Apenas para se ter uma idéia, a CPP, no Anexo III, na faixa teto da receita bruta (algo como uma receita bruta mensal próxima de R\$ 200.000,00), representa 7,83% dos 12,42% incidente sobre a receita bruta, ou seja, a maior parte da imposição tributária federal se refere à CPP.

se podem comparar diretamente os percentuais acima, pois as hipóteses albergam todos os tributos federais, nos quais se vê claramente que as empresas do Anexo V (na melhor situação, que é aquela em que a folha de pagamento é mais expressiva em face da receita bruta anual) são sensivelmente mais agravadas que as do Anexo III da LC nº 123/2006. Por fim, caso se considere a pior situação das empresas do Anexo V da LC nº 123/2006, com menor representatividade da folha de salários sobre a receita bruta anual, a situação no Simples Nacional se agrava mais ainda, pois o percentual de 17,82% acima passa para 22,90%<sup>19</sup>, decorrente do maior ônus tributário para as empresas do Anexo V que utilizam pouca mão-de-obra.

Assim, para as atividades de serviço que tinham a opção vedada no Simples Federal, espelhadas principalmente nos Anexos IV e V da LC nº 123/2006, claramente se vê um tratamento mais gravoso no novel regime em face das demais atividades de serviço do Anexo III da LC nº 123/2006, a indicar a vacilação do legislador complementar em dar um tratamento isonômico a todas as atividades de serviço.

No caso específico das atividades do Anexo IV, intensivas de mão-de-obra, o pagamento da CPP ficou por fora do guarda-chuva do Simples Nacional, devendo ser paga no regime ordinário dos demais contribuintes. Essa exceção se justifica, sob a óptica do fisco, pelo fato de as atividades de construção civil (e assemelhadas) e serviço de vigilância, limpeza ou conservação serem intensivas de mão-de-obra, o que poderia impactar negativamente as contas da Previdência Social, pela desoneração levada a cabo na CPP. Este monografista tem fundada dúvida sobre a pertinência dessa exceção. Trata-se de casuismo legislativo, sem motivação jurídica, até porque todo o segmento do Anexo IV sofre a mesma carga tributária no âmbito da tributação pelo lucro presumido das demais atividades de

---

<sup>19</sup> Esse aumento decorre da diferença de carga tributária total de uma empresa em que a relação folha de pagamento, mais encargos, em face da receita bruta é menor que 10% e outra em que tal relação é igual ou maior que 40% (vide a última linha da tabela 3, quarta e sexta colunas).

serviço<sup>20</sup>. Voltar-se-á, mais detalhadamente, a este ponto mais à frente nesta monografia.

Na tibieza de incluir todas as atividades de serviço no Simples Nacional, o legislador complementar continuou essa senda nas atividades de serviço do Anexo V da LC nº 123/2006. As atividades de administração e locação de imóveis de terceiros, academias de atividades físicas (dança, capoeira, desportivas etc.), produção de *software*, laboratórios de análises clínicas ou de patologia clínica; serviços de medicina por imagem (tomografia, registros gráficos e métodos óticos, ressonância magnética) e serviços de prótese em geral, que têm um ônus tributário global variável com o peso da folha de pagamento (quanto menor o peso da folha, maior a imposição tributária global), também passaram a ser mais agravadas do que as atividades do Anexo III da LC nº 123/2006.

A justificativa para uma variação do ônus tributário das atividades do Anexo V inversamente ao peso da folha de pagamento tem a ver com uma tentativa de impedir que profissionais liberais, com pequeno dispêndio salarial (em face da receita bruta), pudessem aderir ao Simples Nacional, com favor tributário, ou seja, impedir que o profissional liberal que desempenha sua atividade sem elemento de empresa (isso inferido a partir do reduzido dispêndio salarial), travestido de pessoa jurídica, pudesse utilizar qualquer vantagem no Simples Nacional<sup>21</sup>. Observe que diversas das atividades do Anexo V tendem a ser desempenhadas no limite do empreendedor pessoa física e da empresa (fisioterapeutas x academia de ginástica ou desportiva; programadores x empresa produção de *software*; médicos x laboratórios de análise clínicas ou serviços de imagem). Ainda, a Administração Fiscal tinha a pretensão de que todas as atividades de serviço com opção vedada no

---

<sup>20</sup> Mesmo essa argumentação, da relevância da CPP em setores intensivos de mão-de-obra, como a construção civil, conservação, vigilância ou limpeza, deve ser vista *cum grano salis*. E a razão para isso é muito simples. Todas empresas abrangidas pelo Simples Nacional arrecadaram, no exercício financeiro de 2009, 2,76% da arrecadação tributária global da União (STN, 2010; RFB, 2010 A), aqui incluindo os tributos abrangidos pelas empresas citadas (sem a CPP), ou seja, o eventual aumento da desoneração partiria de um universo de contribuinte que não representa parcela expressiva da arrecadação federal, o que se leva a concluir que não é a exclusão de um ou outro serviço que iria impactar as contas do tesouro nacional ou previdência social. Por outro lado, tal inclusão certamente teria um efeito benéfico no segmento agraciado, desonerando-o, impactando positivamente a geração de emprego desse segmento, pois é conhecido o efeito alavancador no emprego em decorrência dos benefícios deferidos para as microempresas e empresas de pequeno porte, como já se apontou nesta monografia.

<sup>21</sup> Como se demonstrará mais à frente nesta monografia, em diversas situações o ônus tributário federal global das empresas do Anexo V da LC nº 123/2006 excede aquele que seria devido no regime ordinário da tributação pelo lucro presumido, a impedir qualquer burla na opção ao Simples Nacional.

Simples Nacional, caso adentrassem a este regime, obrigatoriamente deveriam fazê-lo pelo Anexo V da LC nº 123/2006<sup>22</sup>.

O tratamento assimétrico dado pelo legislador em face das atividades dos Anexos III, IV e V, por exemplo, criou situações incompreensíveis. Segue um exemplo.

Suponha uma lotérica, com receita bruta anual no período de apuração de R\$ 2.300.000,00 (e, por rigor metodológico, tal receita deve ser auferida linearmente mês a mês, tendo havido o mesmo montante no ano pregresso, como já se explicou anteriormente), que é tributada na forma do Anexo III da LC nº 123/2006. Essa atividade terá uma carga tributária global no Simples Nacional de 17,42% (última linha da Tabela 2), não importando a quantidade de empregos gerados. De outra banda, uma empresa de produção de *software*, com a mesma receita bruta, terá uma carga tributária variando de 22,18% a 27,90% (última linha da Tabela 3). Ora, por que o emprego somente é relevante na atividade de *software* e não na lotérica? Claramente aqui há uma disfunção legal, devendo a quantidade (e qualidade) do emprego ser considerada em ambas as atividades, ou em nenhuma delas. Não se compreende o porquê do privilégio de uma lotérica em face de um produtor de *software* (exceto pela questão do profissional liberal, antes descrita). Em uma situação dessa espécie, ninguém em sã consciência iria privilegiar a tributação da lotérica, que sabidamente gera um emprego de baixa qualidade (quantidade e qualidade), em face de um produtor de *software*, que milita na fronteira do conhecimento da modernidade, gerando conhecimento e empregos de alta qualidade, em um segmento relevante para a soberania nacional e para o mercado interno (arts. 170, I, e 219 da Constituição da República).

Todas as considerações acima mostram que houve uma diminuição da carga tributária do Simples Federal para o Simples Nacional, aqui apenas considerando as atividades econômicas que puderam optar pelo regime decaído (comércio, indústria e algumas atividades de serviço do Anexo III da LC nº 123/2006

---

<sup>22</sup> Encontra-se em curso na Câmara de Deputados o Projeto de Lei complementar PLP nº 591/10 (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2010), que transfere atividades que hoje estão no Anexo V para o Anexo III (academias de atividades físicas, dança, artes marciais, por exemplo), bem como inclui atividade hoje vedada à opção no Simples Nacional diretamente no Anexo III (empresa prestadora de serviço de fisioterapia e terapia ocupacional). Ademais, permite a entrada de todas as atividades de serviço hoje vedadas, criando um Anexo VI, sendo que tais contribuintes pagariam a CPP pelo regime ordinário dos demais contribuintes.

<sup>23</sup> Algumas atividades que não podiam aderir ao Simples Federal foram beneficiadas com a inclusão no Anexo III da LC nº 123/2006, como as escolas de ensino médio e de idiomas, propaganda e publicidade, escritórios de serviços contábeis e produções cinematográficas, audiovisuais, artísticas e

). Na época da definição dos percentuais que iriam constar na LC nº 123/2006, o Governo Federal trabalhou junto com o Congresso Nacional com uma perspectiva de aumentar a desoneração tributária no novo regime em algumas unidades de bilhões de reais, já que os percentuais incidentes sobre a receita bruta constante no Simples Federal nunca tinham sido alterados, ou seja, um contribuinte que começou com determinado nível de percentual em 1997, pela simples evolução de suas receitas em decorrência do processo inflacionário, passou a migrar para os percentuais das faixas superiores, com o aumento do ônus tributário (*mutatis mutandis*, foi o que ocorreu em passado recente com o contribuinte pessoa física, para os quais a tabela do imposto de renda permaneceu congelada por diversos anos). Essa foi a motivação básica para diminuir o ônus tributário do Simples Federal para o Simples Nacional. Por outro lado, a discriminação dentro do segmento de serviços, sem um critério jurídico objetivo, implica em uma desarrazoada opção do legislador, sem qualquer justificativa plausível.

#### 4 O ÔNUS TRIBUTÁRIO DO SIMPLES NACIONAL EM FACE DA TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO, DO REGIME ORDINÁRIO DO ISS E DOS REGIMES SIMPLIFICADOS DO ICMS

Primeiramente se deve registrar que o regime favorecido e diferenciado outorgado pelo Constituição à microempresa e à empresa de pequeno porte deve ser deferido pelos três níveis de governo, como se infere dos excertos da CR88 abaixo destacados, *verbis*:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I a II – *omissis*;

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

a) a c) *omissis*.

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:

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.**

(...)

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:

I a VIII – *omissis*;

IX – **tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte** constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

(...)

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. (grifo nosso)

Parece claro que cada ente de governo, nos limites de sua competência tributária, deve deferir um tratamento jurídico simplificado e favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte, devendo suportar eventuais

desonerações tributárias, isso, inclusive, no âmbito do Simples Nacional, afinal cada ente estatal recebe os valores referentes aos seus tributos respectivos. Assim, ofende à Constituição da República eventual benefício auferido por algum ente de governo em detrimento das microempresas e empresas de pequeno porte, dentro da sistemática do Simples Nacional. Ainda não se deve olvidar que o Simples Nacional não é um tributo em si mesmo (BRITO, 2009, p. 203), mas a união de alguns dos tributos previstos na Constituição, para os quais a microempresa e a empresa de pequeno porte devem auferir favor legal em decorrência de sua importância para o tecido socioeconômico da nação, deferido por cada ente com competência sobre os tributos da cesta do Simples Nacional.

Na linha acima, a seguir se apreciará o ônus tributário do optante do Simples Nacional por nível de governo, agregando os tributos por ente competente, nos níveis federal, estadual, distrital e municipal, buscando verificar, essencialmente, se há desoneração do regime geral para o incentivado, dentro das atividades de comércio, indústria e serviço.

Um exemplo concreto de comparação de carga tributária de determinada empresa que atua nos segmentos de serviço e comércio (mista, no jargão da legislação do imposto de renda), incluída no Simples Federal e tributada com percentuais sobre a receita bruta mensal majorados em 50%, já que essa empresa auferira mais de 30% de sua receita bruta do segmento de serviço, em face da opção da tributação pelo lucro real e presumido, pode ser encontrada em Harrison Ferreira Leite(2005), lá se concluindo que a opção pelo Simples Federal seria mais vantajosa que a tributação pelo lucro presumido ou real.

Porém, o objeto do presente tópico é apreciar em abstrato a carga tributária global das microempresas e empresas de pequeno porte, por atividade econômica (comércio, indústria e serviço), comparando o Simples Nacional com o regime ordinário federal (tributação pelo lucro presumido), especial estadual (regimes simplificados estaduais existentes na época do Simples Federal, hoje revogados pelo art. 94 do ADCT da CR88) e municipal (regime comum do ISS).

No âmbito federal, aqui se deve observar que o Simples Nacional será comparado apenas com a tributação pelo lucro presumido e não pelo lucro real. Explica-se.

A comparação acima não poderia ser feita diretamente com a tributação pelo lucro real, pois nesta se têm tributos apurados, não havendo um signo

presuntivo comum para a base de cálculo dos tributos, entre a tributação pelo lucro real em face do Simples Nacional, o que impede, rigorosamente falando, comparar em abstrato a tributação do lucro real em face do Simples Nacional. Somente se poderia comparar a tributação do lucro real com o Simples Nacional a partir de um caso concreto de microempresa ou empresa de pequeno porte já tributada pelo lucro real, daí recalculando o montante global de tributos no Simples Nacional.

A última comparação acima, porém, somente traria conclusões para o caso estudado, com dificuldades em se fazer extrapolações, pois a base de deduções e prejuízos fiscais, para o IRPJ e CSLL, e os créditos, para a Cofins e o PIS/Pasep não-cumulativos e IPI, as remunerações pagas a segurados, para as contribuições previdenciárias, tendem a ser específicos para cada empresa, em si mesma. No estudo feito por Harrison Ferreira Leite (2005), que partiu de uma empresa já tributada na sistemática do Simples Federal, para superar a dificuldade ora trazida, no tocante à apuração da carga tributária pelo lucro real, o autor simplesmente considerou o PIS/Pasep e Cofins às alíquotas de 1,65% e 7,65% sobre a receita bruta, respectivamente, quando, na verdade, essas contribuições deveriam ter sido apuradas no regime não-cumulativo, na sistemática de débitos menos créditos (débitos como apurado pelo autor e créditos referentes às compras perpetradas pela empresa-alvo e tributadas pelo PIS/Pasep e Cofins por seus fornecedores), ou seja, o estudo terminou por majorar indevidamente a incidência do PIS/Pasep e da Cofins na opção pelo lucro real, já que não considerou os créditos (LEITE, 2005, p. 45).

Insiste-se que, para fazer uma comparação da carga tributária em abstrato do Simples Nacional em face da tributação do lucro real, seria necessário utilizar uma empresa específica, com a dificuldade de generalização decorrente das conclusões, ou supor valores das aquisições de insumos (matéria-prima, material de embalagem, produtos intermediários e outros), com sua especificação para cálculo do ICMS, das contribuições não-cumulativas e IPI devidos, eventuais estoques de prejuízo fiscal, para o IRPJ e CSLL, e montante de folha de pagamento, para as contribuições previdenciárias, o que termina por particularizar a análise, impedindo a necessária generalização de um trabalho de cunho doutrinário. Como exemplo disso, com comparação da imposição tributária no Simples Nacional, na tributação pelo lucro presumido e pelo lucro real, vê-se um conjunto de casos, para empresas comerciais, industriais e de serviços, com todas as especificações precedentes, em

Ono et alli (2009, p. 257 a 274), em que se demonstra o menor ônus tributário total do Simples Nacional em face da tributação pelo lucro presumido e real, considerando todos os tributos (IRPJ, CSLL, Cofins, PIS/Pasep, CPP, IPI, ICMS e ISS).

Deve-se lembrar que a tributação pelo lucro presumido é a opção natural aberta ao contribuinte do Simples Nacional, dificilmente havendo a opção da microempresa ou empresa de pequeno porte pelo lucro real, em decorrência dos maiores controles dessa última opção (*compliance costs*). Assim, aqui se justifica plenamente a abordagem de comparar a tributação do Simples Nacional com a tributação pelo lucro presumido, em termos de tributos federais.

Ainda, não se deve esquecer que a utilização da tributação por renda presumida se encontra no CTN desde 1966, tendo sido utilizada pelo legislador ordinário, no seio da tributação da pessoa jurídica, desde pelo menos 1943 (WINKLER, 2002, p. 715), não tendo nunca sua constitucionalidade posta em xeque pelo Supremo Tribunal Federal, razão que nos leva a advogar sua higidez constitucional, podendo ela servir de paradigma de confrontação com o Simples Nacional. Ademais, em sentido amplo, não se pode olvidar que toda a tributação do Simples Nacional é presumida, com aplicações de percentuais sobre a receita bruta mensal, apurando-se, daí, o montante a pagar a título de múltiplos tributos, havendo notável semelhança com a tributação pelo lucro presumido.

Deve-se observar que a opção metodológica aqui seguida, de afastar a tributação pelo lucro real como regime comum dos tributos federais, na análise comparativa dos tributos federais do Simples Nacional, tem pouco impacto no segmento das microempresas e empresas de pequeno porte, pois as exigências da tributação pelo lucro real para tais empresas, notadamente a escrituração completa, terminam por afastá-las desse regime de apuração, deixando apenas a opção do lucro presumido em face do Simples Nacional, como já dito. E a tributação pelo lucro presumido é relevante quando comparada com a do lucro real, não sendo a tributação pelo lucro presumido um regime marginal, como se ver na tabela abaixo, referente ao ano de 2002, no qual o imposto devido pelas empresas no presumido é mais expressivo em relação ao faturamento do que a tributação pelo lucro real, isso em decorrência de a pessoa jurídica tributada pelo lucro real ter inúmeras hipóteses de dedução da base de cálculo do IR devido, situações muitas vezes de difícil auditoria por parte do fisco, o que termina incrementando a evasão fiscal. Ainda,

observe-se, o IR devido no lucro presumido atinge um percentual expressivo quando comparado com o IR devido geral (tributação pelo lucro presumido e pelo lucro real), atingindo 24% do total:

**Relação imposto devido/faturamento por regime de apuração – Declaração da pessoa jurídica 2002 – valores em R\$ bilhões**

<b>Regime de apuração do IRPJ</b>	<b>Faturamento (A)</b>	<b>IR devido (B)</b>	<b>B/A (%)</b>
Lucro real	1.629,78	14,3	0,88%
Lucro presumido	175,28	4,54	2,59%

**Fonte:** Consolidação da Declaração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – 2002 – 2002/SRF (RFB, 2010 B)

Pela relevância da tributação pelo lucro presumido, como se vê acima, a qual se encontra ordinariamente aberta às microempresas e empresas de pequeno porte, aqui se justifica plenamente a abordagem de comparar o do Simples Nacional com a tributação pelo lucro presumido, apreciando a real desoneração tributária do regime incentivado ou diferenciado (Simples Nacional) para o geral (lucro presumido).

Ainda, aqui merecem algumas considerações sobre a abordagem comparativa no seio do ICMS, para as empresas comerciais e industriais.

Vale salientar que no presente trabalho não se comparará o regime do ICMS previsto no Simples Nacional com o regime ordinário, vigente nos diversos Estados da federação, isso em decorrência da diversidade de legislações estaduais vigentes<sup>24</sup>, bem como pelo fato de ter havido uma multiplicidade de regimes tributários especiais para microempresas e empresas de pequeno porte nos diversos Estados da federação, na época do Simples Federal, todos revogados pelo art. 94 do ADCT da CR88, implicando que os diversos Estados já tinham implementado o ditame constitucional de tratar de forma diferenciada e favorecida o segmento empresarial em foco.

Dessa forma, aqui se entendeu prudente comparar o vigente regime diferenciado e favorecido vigente do ICMS com alguns dos regimes estaduais decaídos, objetivando compará-los vis-à-vis, dentro da óptica de que o novel regime

<sup>24</sup> Para uma apreciação da dificuldade gerada pelas 27 legislações estaduais, vide PEIXOTO, Daniel Monteiro (2008). Federação, competência tributária e guerra fiscal entre Estados via ICMS in SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas – Do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva.

do ICMS constante no Simples Nacional deveria deferir uma condição igual ou superior aos revogados regimes estaduais especiais do ICMS.

No tocante ao ISS, simplesmente se irá comparar a carga tributária das empresas de serviço no Simples Nacional com o regime ordinário do ISS dos municípios.

## 4.1. AS EMPRESAS DOS SEGMENTOS COMERCIAL E INDUSTRIAL

### 4.1.1. Os tributos federais

Inicialmente, passa-se a apreciar a carga tributária do segmento em foco, nos tributos de competência da União, segregando as empresas optantes pelo lucro presumido daquelas do Simples Nacional.

A tabela a seguir demonstra a carga tributária agregada sobre a receita bruta das empresas do ramo de comércio e indústria (exceto o IPI<sup>25</sup>), para as empresas optantes do Simples Nacional e para as optantes pelo lucro presumido ordinário, em relação aos tributos federais<sup>26</sup>:

**Tabela 1**

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Empresas optantes pelo Simples Nacional (Comércio e Indústria) – percentuais incidentes sobre a receita bruta <sup>27</sup>			Empresas optantes do Lucro presumido (sem a CPP e outras contribuições previdenciárias) – percentuais incidentes sobre a receita bruta
	IRPJ+CSLL +Cofins+	CPP	TOTAL	IRPJ+CSLL+Cofins+ PIS/Pasep <sup>28</sup>

<sup>25</sup> O IPI ficou de fora da tabela apresentada, pois, no Simples Nacional, basta somar 0,5% aos percentuais da Tabela 1. Já no regime ordinário (última coluna da Tabela 1), não se tem como calcular o IPI a partir da receita bruta, pois tal imposto é apurado na sistemática de débitos e créditos.

<sup>26</sup> Em toda esta monografia não foram consideradas as vantagens para as empresas optantes do Simples Nacional decorrentes do não pagamento da contribuição sindical patronal em decorrência da pequena relevância econômica dela. Ressalte-se, entretanto, que é mais uma vantagem para as microempresas e empresas de pequeno porte optantes do regime diferenciado, deferida pelo art. 13, § 3º, da LC nº 123/2006, em face do regime comum.

<sup>27</sup> Percentuais extraídos do Anexo I da LC nº 123/2006.

<sup>28</sup> IRPJ do lucro presumido das empresas de comércio e indústria = 8% (presunção de lucro) x receita bruta x 15 % (alíquota do IRPJ) = 1,2% x receita bruta; CSLL = 12% (presunção de lucro) x receita bruta x 9% (alíquota) = 1,08% x receita bruta; Cofins = 3% x receita bruta; Pis/Pasep = 0,65% x receita bruta <<->> IRPJ + CSLL + PIS/PASEP + COFINS = (1,2% + 1,08% + 3% + 0,65%) x receita bruta = 5,93% x receita bruta.

	<b>PIS/Pasep</b>			
Até 120.000,00	0,00%	2,75%	2,75%	5,93%
De 120.000,01 a 240.000,00	0,86%	2,75%	3,61%	5,93%
De 240.000,01 a 360.000,00	1,76%	2,75%	4,51%	5,93%
De 360.000,01 a 480.000,00	1,99%	2,99%	4,98%	5,93%
De 480.000,01 a 600.000,00	2,00%	3,02%	5,02%	5,93%
De 600.000,01 a 720.000,00	2,18%	3,28%	5,46%	5,93%
De 720.000,01 a 840.000,00	2,22%	3,30%	5,52%	5,93%
De 840.000,01 a 960.000,00	2,23%	3,35%	5,58%	5,93%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	2,39%	3,57%	5,96%	5,93%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	2,42%	3,60%	6,02%	5,93%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	2,63%	3,94%	6,57%	5,93%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	2,64%	3,99%	6,63%	5,93%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	2,67%	4,01%	6,68%	5,93%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	2,70%	4,05%	6,75%	5,93%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	2,73%	4,08%	6,81%	5,93%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	2,97%	4,44%	7,41%	5,93%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	2,98%	4,49%	7,47%	5,93%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	3,02%	4,52%	7,54%	5,93%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	3,04%	4,56%	7,60%	5,93%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	3,06%	4,60%	7,66%	5,93%

Primeiramente, por rigor metodológico, no tocante ao conceito de receita bruta do Simples Nacional e da tributação pelo lucro presumido, valem as mesmas considerações feitas sobre tal assunto no item antecedente desta monografia, quando se comparou o conceito de receita bruta do Simples Federal em face do Simples Nacional.

Assim sendo, passa-se a apreciar a Tabela 1, acima.

A Contribuição Previdenciária Patronal – CPP não foi considerada na coluna das empresas optantes pelo lucro presumido (última coluna da Tabela 1, acima), pois no regime ordinário a CPP é calculada sobre as remunerações pagas

aos segurados que prestam serviços à empresa, destinadas a retribuir o trabalho, não sendo possível, em princípio, asseverar em abstrato qual a vinculação dessa contribuição com a receita bruta da empresa. Ainda, deve-se anotar que as empresas do regime geral (tributadas pelo lucro presumido) pagam a CPP, na forma do art. 22 da Lei nº 8.212/91, que pode atingir 26% da remuneração paga, acrescida em regra de mais 5,8% sobre tais remunerações para fazer frente às contribuições para o salário-educação e o Sistema S (Sesi, Senai, Sesc, Senac, Sebrae etc.). Já no Simples Nacional, os optantes pagam a CPP a partir da receita bruta, estando isentos das demais contribuições previdenciárias. Porém, a exclusão do peso das contribuições previdenciárias (CPP, salário-educação e para o Sistema S) não criará qualquer empecilho para demonstrar a vantagem do Simples Nacional em face da tributação comum. Explica-se.

Inicialmente, comparam-se as incidências globais do IRPJ, CSLL, Cofins e PIS/Pasep em ambos os regimes (segunda e quinta colunas da Tabela 1). Há sensível desoneração na passagem do regime geral para o Simples Nacional, a qual diminui com o crescimento da receita bruta, porém, mesmo para as faixas de receita bruta mais altas, continua havendo generosa desoneração<sup>29</sup>.

Agora se aprecia a carga tributária federal global em ambos os regimes, geral e diferenciado, inclusive com a CPP (exceto o IPI).

Observe-se que, para a faixa de faturamento até R\$ 960.000,00, os tributos do Simples Nacional do âmbito federal, com a CPP incluída, tem uma carga inferior aos demais tributos da tributação pelo lucro presumido, sem a CPP (e as contribuições para o salário-educação e Sistema S), ou seja, até essa faixa de receita bruta um contribuinte no regime comum sofrerá uma tributação do IRPJ, CSLL, Cofins e PIS/Pasep mais gravosa que o contribuinte optante pelo Simples Nacional (que inclui a CPP), tendo ainda, o contribuinte do regime comum, de pagar as contribuições previdenciária, para o salário-educação e Sistema S, em um montante que pode chegar a aproximadamente 30% das remunerações pagas aos segurados que prestam serviços à empresa, destinados a retribuir o trabalho.

---

<sup>29</sup> Na verdade, para a empresa no teto da receita bruta, a carga tributária nos regimes comum e diferenciado deveria ser aproximada e não com a diferença vista na última linha da Tabela 1. Essa situação induz o chamado nanismo tributário, situação em que o contribuinte não tem interesse em aumentar sua receita bruta, sob pena de passar para o regime tributário comum, sensivelmente mais gravoso que o regime favorecido.

Para as faixas de receita bruta superior a R\$ 960.000,01, o regime diferenciado, com a CPP, excede modicamente o regime comum, este sem as contribuições previdenciárias e para terceiros (salário-educação e Sistema S).

Observando a última faixa, vê-se que a carga do regime diferenciado, com a CPP, excede a do regime comum, sem contribuições antes citadas, em 1,73% sobre a receita bruta. Essa é a máxima diferença entre o regime comum e o diferenciado. Ocorre que dificilmente uma empresa despenderá apenas este percentual de 1,73% sobre a receita bruta para pagar as contribuições previdenciárias, para o Sistema S e para o salário-educação, as quais atingem, como já dito, aproximadamente 30% das remunerações pagas a segurados que prestam serviço à empresa do regime geral.

Apenas para se ter uma idéia do que foi dito acima, uma empresa que despenda o equivalente a apenas 10% da sua receita bruta com remunerações aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços, destinadas a retribuir o trabalho, que é um percentual extremamente modesto, mesmo em uma empresa comercial ou industrial, aí pagará a título de contribuições previdenciárias, para o salário-educação e para o Sistema S aproximadamente 30% sobre tais remunerações, indicando um dispêndio de 3% sobre a receita bruta, excedendo facilmente a diferença apontada no parágrafo precedente. Se essa mesma empresa tributada pelo regime comum despender com a remuneração do trabalho o equivalente a 25% de sua receita bruta, as contribuições previdenciárias representarão aproximadamente 7,5% da receita bruta (30% vezes 25%), aumentando a vantagem do regime diferenciado para o comum.

É clara a vantagem do regime diferenciado (Simples Nacional) para o comum.

Propositadamente, na Tabela 1, acima, não constou o IPI devido pelas empresas industriais, em decorrência da dificuldade de compará-lo em ambos os regimes, já que não há um liame direto do IPI com a receita bruta no regime ordinário. Entretanto, parece claro que aqui também o legislador complementar desonerou fortemente o optante pelo Simples Nacional em face do regime comum. No regime do Simples Nacional, o optante paga apenas 0,5% sobre suas receitas decorrentes da venda de mercadorias industrializadas, o que é um percentual módico, quando comparado com o encargo do IPI do regime geral. Dificilmente uma empresa do regime geral, que apure o IPI pela diferença entre os débitos (alíquota

da TIPI incidente sobre a saída de produtos industrializados) e créditos (IPI incidente sobre matéria-prima, produtos intermediários e embalagem), somente terá um encargo equivalente a 0,5% sobre a receita bruta. Mesmo considerando a dificuldade para montar um exemplo abstrato para demonstrar isso, pelas diferenças de alíquotas entre as entradas e saídas de um contribuinte do IPI, supondo tais alíquotas iguais a 10%, a aquisição de insumos, produtos intermediários e material de embalagem por 100 unidades monetárias em uma indústria que venda o produto industrializado decorrente dessas entradas por 140 unidades monetárias, implicará em um IPI equivalente a 2,8% da receita bruta  $[10\% \times (140-100)/140]$ , ou seja, um percentual que excede sensivelmente o percentual de 0,5% do Simples Nacional.

Com as considerações acima, quando comparado o Simples Nacional com a tributação pelo lucro presumido, no tocante aos tributos federais, para o segmento comercial e industrial, fica absolutamente claro que o regime especial desonerou os contribuintes optantes, implementando o tratamento jurídico-tributário diferenciado e favorecido previsto na Constituição da República, no âmbito da União Federal.

#### 4.1.2. O tributo estadual (ICMS)

Como já foi dito, aqui se achou prudente comparar o vigente regime diferenciado e favorecido do Simples Nacional com alguns dos regimes estaduais simplificados decaídos, para os segmentos comercial e industrial, objetivando compará-los vis-à-vis, dentro da óptica de que o novel regime deveria deferir uma condição igual ou superior aos revogados.

Dessa forma, será feita uma comparação do regime do ICMS vigente no Simples Nacional em face dos regimes simplificados que existiam na Paraíba, denominado Paraibasim, e em São Paulo, denominado Simples Paulista, na data das revogações deles, para verificar como o legislador complementar tratou o ICMS em face dos regimes estaduais decaídos. A escolha dos regimes revogados da Paraíba e de São Paulo foi absolutamente aleatória, porém foram abrangidos dois Estados de economias diversas, nos pólos opostos da riqueza do país, o que pode permitir algumas generalizações.

O Paraibasim foi um programa especial de tratamento tributário simplificado, instituído pela Lei Estadual nº 7.332/2003, com alterações posteriores,

voltado para as microempresas (receita bruta anual até R\$ 240.000,00) e empresas de pequeno porte (receita bruta anual até R\$ 1.200.000,00), com vedações à opção semelhantes ao Simples Federal (sociedade por ações, sócios domiciliados no exterior, sócio que participe de outra empresa da mesma atividade econômica ou atividade integrada, quando as receitas dessas empresas excedessem o teto do regime, com dívidas junto à Fazenda Estadual etc.), com determinação de pagamento por fora do regime favorecido do diferencial de alíquotas nas aquisições de bens e mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, destinados à comercialização, à industrialização, ao uso, ao consumo, ao ativo imobilizado ou à utilização de serviço decorrente de prestação interestadual, não vinculado à operação ou prestação posterior, e do ICMS referente às mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, bem como às recebidas com diferimento do imposto ou decorrente de importação (ICMS importação).

Nesse regime incentivado estadual, as empresas de pequeno porte recolhiam, a título de ICMS, 1% sobre o valor mensal da receita base de recolhimento, que era a receita bruta mensal descontada das receitas de mercadorias cujo imposto já tinha sido recolhido por substituição tributária, saídas de mercadorias isentas ou não tributadas pelo ICMS, saídas de mercadorias realizadas com diferimento ou suspensão da incidência do ICMS e saída de mercadorias com redução da base de cálculo, proporcionalmente à parte reduzida. Já as microempresas eram divididas em 03 faixas de receita bruta, sendo a primeira (até R\$ 60.000,00 de receita bruta anual) isenta, a segunda (receita bruta de R\$ 60.000,00 a R\$ 90.000,00) pagando 0,50% sobre média das compras efetuadas no exercício anterior a título de ICMS e a terceira (receita bruta de R\$ 90.000,00 a R\$ 120.000,00) pagando 0,7% sobre média das compras efetuadas no exercício anterior.

Já o Simples Paulista, instituído pela Lei Estadual nº 10.086/98, com alterações posteriores, compilado no Anexo XX do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, abrangia microempresas (receita bruta igual ou inferior a R\$ 150.000,00) e empresas de pequeno porte (receita bruta superior a R\$ 150.000,00 e inferior a R\$ 1.200.000,00) e restringia a opção ao contribuinte que realizasse exclusivamente operações a consumidor ou prestações a usuário final, ou seja, somente abrangia operações realizadas com não-contribuintes do ICMS ou aquelas em que as mercadorias ou serviços não eram objeto de posterior comercialização,

industrialização ou prestação de serviço pelo destinatário. As empresas optantes também podiam fazer operações e prestações entre si, havendo um conjunto de vedações que lembravam as do Simples Federal (sociedade por ações; titular ou sócio seja pessoa jurídica ou, ainda, pessoa natural domiciliada no exterior; atividade de importação de produtos estrangeiros etc.).

Por fora do regime incentivado, as microempresas e empresas de pequeno porte deveriam recolher eventuais diferenças entre a carga tributária das mercadorias adquiridas e dos serviços tomados fornecidos por empresas localizadas em outros Estados, em face das alíquotas praticadas sobre tais operações no Estado de São Paulo, com o objetivo de anular qualquer diferença, quando houvesse, da tributação entre mercadorias e serviços adquiridos em outros estados e os oriundos do Estado de São Paulo. Em essência, qualquer aquisição de mercadoria ou serviço de outro Estado ou Distrito Federal, ainda que destinados ao ativo imobilizado ou ao uso e consumo, a microempresa e a empresa de pequeno porte deveria pagar a diferença entre a alíquota interestadual e a interna do Estado de São Paulo. Ainda, não era abrangido pelo regime o ICMS – importação, a substituição tributária com retenção do imposto, o imposto que devesse ser recolhido na qualidade de responsável e as operações realizadas por produtor não equiparado a comerciante ou industrial e os serviços prestados por transportador autônomo.

Por dentro do regime especial, havia isenção nas operações ou prestações realizadas pela microempresa optante (receita bruta até R\$ 150.000,00), bem como isenção em eventuais diferenças apuradas no regime de substituição tributária pelas microempresas e empresas de pequeno porte. Estas, de sua parte, eram divididas em empresas de pequeno porte classe “A” (receita bruta anual de R\$ 150.000,01 a R\$ 720.000,00) e classe “B” (receita bruta entre R\$ 720.000,01 e R\$ 1.200.000,00). A classe “A” fazia incidir uma alíquota de 2,1526% sobre o valor das operações ou prestações realizadas no período de apuração, e a classe “B” utilizava uma alíquota de 3,1008%, daí apurando um valor que serviria para apurar o ICMS devido.

O ICMS devido mensalmente era o valor apurado no parágrafo precedente mais o por fora do regime especial, com uma dedução de R\$ 275,00 para as empresas de pequeno porte classe “A”, e 1% do valor total das saídas de

mercadorias ou serviços, limitado a R\$ 600,00, mais R\$ 275,00, para as empresas de pequeno porte classe “B”.

Em uma perfunctória comparação entre os regimes paraibano e paulista, vê-se que ambos utilizavam tetos de receita bruta para definição de empresa de pequeno porte idênticos, com diferença em relação às microempresas (receita bruta de R\$ 120.000,00 na Paraíba e R\$ 150.000,00 em São Paulo). Ainda, havia a determinação para o pagamento por fora de eventuais diferenças de alíquotas internas entre os dois Estados e os demais, sendo o primeiro dirigido a qualquer contribuinte do ICMS e o segundo somente àquele que realizasse exclusivamente operações a consumidor ou prestações a usuário final.

No regime paraibano, as microempresas pagavam um módico percentual sobre suas compras, a título de ICMS dentro do regime, estando isentas no regime paulista. Já as empresas de pequeno porte suportavam um ICMS de aproximadamente 1% sobre a receita bruta ajustada na Paraíba. Em São Paulo, suportavam um ICMS teto no regime especial de 3,1008% sobre a receita bruta ajustada, com uma espécie de desconto padrão, que, considerando uma empresa com receitas de R\$ 100.000,00 mensais (teto do regime), implicaria em um ônus global de ICMS ligeiramente superior a 2% da receita bruta.

Parece claro que, para as empresas de pequeno porte, o regime paraibano era mais elástico, mais horizontal e favorável que o paulista, por não somente abranger contribuintes que realizassem exclusivamente operações a consumidor ou prestações a usuário final, bem como porque impunha um gravame menor ao contribuinte do ICMS. Já para as microempresas, em termos de carga tributária, o regime paulista era mais benéfico.

No Simples Nacional também há hipóteses semelhantes de exclusão de operações do regime diferenciado, como as operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária, no desembaraço aduaneiro, em que o optante figure como responsável, na forma da legislação estadual ou distrital, as operações interestaduais sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, com ou sem encerramento da tributação<sup>30</sup>, e a diferença de alíquotas nas operações

---

<sup>30</sup> “Recolhimento do ICMS em aquisição interestadual no momento da entrada da mercadoria [no Estado do comprador]. Esse recolhimento pode abranger apenas a operação de saída subsequente do adquirente (antecipação sem o encerramento da tributação), ou abranger também todas as operações seguintes até o consumidor final (antecipação com encerramento da tributação)” (transcrição de ONO et alli, 2009, p. 135)

interestaduais. *Mutatis mutandis*, as operações e prestações excluídas do Simples Nacional se assemelham àquelas do Paraibasim e do Simples Paulista.

Assim, a diferença entre o Simples Nacional e os decaídos estaduais em foco deve ser procurada em outros aspectos.

De forma similar ao regime paraibano, o Simples Nacional abrange qualquer contribuinte do ICMS, não fazendo a discriminação do Simples paulista, pois não se dirige apenas aos contribuintes que realizem exclusivamente operações a consumidor ou prestações a usuário final. Por último, o novel regime permite que os Estados isentem ou reduzam o ICMS, por atividade econômica, deferindo, ainda, a possibilidade da utilização de um ICMS por valor fixo para as microempresas com receita bruta anual de até R\$ 120.000,00, no ano-calendário anterior.

Em termos de ônus tributário de ICMS no Simples Nacional, quando comparado com os regimes especiais estaduais decaídos acima, vê-se que não há desoneração para as microempresas, as quais se submetem a uma alíquota de até 1,86% sobre a receita bruta anual, para a faixa de R\$ 120.000,01 a R\$ 240.000,00 (e 1,25% para a faixa de receita bruta de até R\$ 120.000,00). É verdade que o legislador complementar autorizou os Estados e o Distrito Federal a determinar valores fixos mensais para recolhimento do ICMS para as microempresas que auferiram, no ano-calendário anterior, até R\$ 120.000,00. Porém, considerando um regime isentivo como existia no Simples paulista, parece claro que o legislador complementar do Simples Nacional foi avaro, pois aqui estamos tratando de microempresas, merecedoras de um tratamento ainda mais especial que as empresas de pequeno porte.

No caso das empresas de pequeno porte no Simples Nacional, estas se submetem, por exemplo, a uma alíquota de 3,1% sobre a receita bruta, para faixa de receita de R\$ 1.080.000,01 a R\$ 1.200.000,00, sem qualquer desconto padrão, como se viu em São Paulo, o que é um ônus tributário sensivelmente superior ao dos regimes derogados paulista, com um ônus em torno de 2% da receita bruta de vendas nessa faixa de receita, e paraibano, com um ônus de 1% sobre a receita bruta de vendas. E a alíquota do Simples Nacional citada continua crescendo, atingindo 3,95% sobre a receita bruta, no teto das empresas de pequeno porte (R\$ 2.400.000,00).

A conclusão que aqui se chega é que o legislador complementar, no tocante ao ICMS, relegou eventuais regimes isentivos, de redução ou com valores

fixos para as legislações estaduais, gravando de forma progressiva a receita bruta auferida pelos contribuintes, não adotando o regime mais benéfico, da Paraíba ou de São Paulo, que dividiram as empresas de pequeno porte em um ou dois segmentos por faixa de receita. Ora, se os regimes especiais estaduais já tinham deferido um tratamento, em regra, mais benéfico, parece claro que o legislador complementar deveria ter seguido tal senda. Como já foi mencionado, ele mostrou-se avaro.

Ainda, não se deve esquecer de que as legislações tributárias estaduais e distrital podem deferir reduções ou isenções de ICMS para as microempresas e empresas de pequeno porte, por atividade econômica, ou mesmo deferir benefícios em relação ao ICMS das microempresas e empresas de pequeno porte que estão fora do guarda-chuva do Simples Nacional. Nessa linha, por exemplo, a Lei paranaense nº 15.562/2007 deferiu uma isenção para a faixa de receita até R\$ 360.000,00, reduzindo daí em diante todos os percentuais do ICMS para as faixas superiores do Simples Nacional (FREITAS et alli, 2009, p. 147 a 149). Já o Decreto Pernambucano nº 35.315/2010, com vigência a partir de 1º/08/2010, determinou que as empresas com receita bruta de até R\$ 240.000,00 somente pagariam a diferença de alíquotas nas operações interestaduais no percentual de 5% da nota fiscal, ou seja, considerando a alíquota interna do ICMS de 17% de Pernambuco, as empresas citadas somente pagarão um percentual uniforme para qualquer aquisição no país<sup>31</sup>. E por fim, a Lei do Estado da Paraíba nº 8.814, de 09/06/2009, reduziu o ICMS dos contribuintes paraibanos optantes do Simples Nacional, com reduções percentuais das alíquotas de 60%, para o início da faixa de receita bruta, e 34,48%, para o teto da faixa de receita bruta, que, no caso da Paraíba, é R\$ 1.200.000,00. Essas leis estaduais, desonerando o ICMS dentro do Simples Nacional, ratificam a conclusão de que o legislador complementar do Simples Nacional, no tocante ao ICMS, deveria ter sido mais ambicioso, aumentando a desoneração dos percentuais previstos nos Anexos I e II da Lei Complementar nº 123/2006.

Concluindo, apesar de ficar claro que o ICMS no Simples Nacional é mais gravoso do que nos regimes simplificados estaduais decaídos analisados, como se vê pelas leis estaduais acima citadas, não se pode olvidar que o regime diferenciado e favorecido é muito mais vantajoso que a tributação ordinária do ICMS, que utiliza

<sup>31</sup> Para as aquisições interestaduais provenientes das regiões Sul e Sudeste (exceto Espírito Santo), as empresas citadas pagavam um diferencial de alíquota de 10% da nota (diferença entre a alíquota interna do ICMS de Pernambuco, 17%, e a alíquota interestadual de mercadorias e operações provenientes dessas regiões, 7%). Para as demais regiões do país, o diferencial de alíquotas já era 5%, pois as alíquotas interestaduais nestes casos são de 12%.

uma alíquota de 17% sobre as saídas tributadas, como em Pernambuco, ou seja, qualquer agregação de valor superior a 20% em qualquer empresa já aproxima o ICMS ordinário do teto constante no Simples Nacional (3,95% sobre a receita bruta, para a faixa de R\$ 2.280.000,01 a R\$ 2.400.000,00).

#### 4.1.3. Uma apreciação global

Antes de tudo, deve-se observar que, eventualmente, as empresas comerciais e notadamente industriais praticam prestações de serviço sujeitas ao ISS, ou seja, para se ter uma visão global das empresas comerciais e industriais, além das considerações anteriormente feitas sobre os tributos federal e estadual, dever-se-ia agregar as considerações sobre o ISS ditas no item subsequente desta monografia. Porém aqui já se adianta que o ISS no regime do Simples Nacional impõe um ônus similar ao regime comum desse imposto para a maior parte das empresas, como à frente se verá, ou seja, no âmbito municipal não se irá encontrar alguma vantagem para os optantes.

Dessa forma, a imposição tributária global do Simples Nacional demonstrou uma sensível desoneração tributária no âmbito federal, quando comparada com a tributação pelo regime do lucro presumido (IRPJ, CSLL, Cofins e PIS/Pasep cumulativos, IPI e contribuições de natureza previdenciária). No âmbito estadual ou distrital, considerando os dois regimes especiais estaduais analisados (Paraíba e Simples Paulista), verifica-se que houve um agravamento do ICMS no Simples Nacional, porém esse agravamento certamente não é suficiente para afastar o reconhecimento de uma desoneração do ICMS ordinário e atualmente vigente, como pode ser observado em Ono et alli (2009, p. 257 a 274), isso em decorrência do expressivo ônus do ICMS na tributação nacional, que é o mais relevante tributo da federação<sup>32</sup>. Por fim, no âmbito municipal, há alguma desoneração do ISS para a faixa de receita bruta referente às microempresas, porém após a faixa de receita bruta de R\$ 600.000,01 a alíquota já excede 4%, permanecendo em 5% para toda a faixa acima de R\$ 1.200.000,01, a demonstrar que os municípios têm uma participação modesta no incentivo constitucional às

---

<sup>32</sup> Para a empresa comercial considerada por Ono et alli (2009, p. 259 e 264), somente o ICMS na forma ordinária não-cumulativo excede a totalidade do ônus tributário do Simples Nacional com todos os tributos.

microempresas e empresas de pequeno porte, como se verá no tópico subsequente desta monografia.

Tudo considerado para os segmentos comercial e industrial, parece claro que a União assumiu a maior parte da desoneração tributária, havendo uma participação importante dos Estados e Distrito Federal e modesta dos municípios. A análise abstrata feita neste tópico deixa claro que a relevante desoneração tributária para os segmentos comercial e industrial foi assumida pela União, devendo haver uma maior participação dos Estados (como pontualmente se viu, com os exemplos citados do Paraná e da Paraíba, que fizeram publicar leis reduzindo as alíquotas do ICMS constantes do Simples Nacional para os contribuintes residentes nesses Estados) e principalmente dos municípios, isto como se verá a seguir.

## **4.2. AS EMPRESAS DO SEGMENTO DE SERVIÇO**

### **4.2.1. Os tributos federais**

Abaixo se têm duas tabelas, que demonstram a carga tributária global federal para empresas do segmento de serviço, em cada uma das divisões previstas na LC nº 123/2006, no regime diferenciado e na tributação ordinária (lucro presumido). Neste último, mais uma vez, não se computou os encargos decorrentes das Contribuições Previdenciária Patronal – CPP, para o salário-educação e para o Sistema S, pois não se podem calculá-las diretamente, em abstrato, a partir da receita bruta da empresa, já que sua base de cálculo está vinculada às remunerações pagas aos segurados que prestem serviço à empresa. Entretanto, a comparação abaixo se mostra útil, pois em múltiplas situações a carga tributária global do Simples Nacional, com os encargos previdenciários, é inferior à carga tributária do regime ordinário (sem as contribuições previdenciárias antes referidas).

Ainda, as tabelas contêm somente algumas das faixas de receita bruta, já que a imposição fiscal total varia proporcionalmente à receita bruta, sendo desnecessário mostrar todas as 20 faixas, bastando destacar o início, o meio e o fim das faixas. Por último, no tocante aos Serviços do Anexo V da LC nº 123/2006 (tabela 2), cujo ônus total tributário varia com a relação entre a folha de pagamento anual, com encargos, e a receita bruta, aqui se colocou apenas os dois extremos previstos na LC nº 123/2006, quando o contribuinte tem a proporção folha de salário

bruta anual, com encargos, em face da receita bruta anual acima de 40% e abaixo de 10%. Seguem as tabelas:

Tabela 1

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Simplex Nacional – Atividades de Serviço do Anexo III da LC nº 123/2006 - IRPJ+CSLL+Cofins+PIS/Pasep+CPP <sup>33</sup>	Simplex Nacional – Atividades de Serviço do Anexo IV da LC nº 123/2006 - IRPJ+CSLL+Cofins+PIS/Pasep <sup>34*</sup>	Tributação pelo lucro presumido – IRPJ+CSLL, Cofins+PIS/Pasep (sem as contribuições previdenciárias) <sup>35</sup>
Até 120.000,00	4,00%	2,50%	8,93% <sup>36</sup>
De 120.000,01 a 240.000,00	5,42%	3,75%	11,33%
De 240.000,01 a 360.000,00	6,76%	4,20%	11,33%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	9,93%	7,80%	12,71%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	10,06%	8,25%	12,86%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	12,27%	11,40%	13,48%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	12,42%	11,85%	13,53%

\*A CPP é paga pelo regime ordinário das demais empresas.

Tabela 2

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Simplex Nacional – Atividades de Serviço do Anexo V da LC nº 123/2006 – IRPJ+CSLL+Cofins+PIS/Pasep+CPP		Tributação pelo Lucro presumido – IRPJ+CSLL+Cofins +PIS/Pasep (sem as contribuições previdenciárias)
	Menor relevância da folha de pagamento*	Maior relevância da folha de pagamento**	
Até 120.000,00	17,50%	8,00%	8,93%
De 120.000,01 a 240.000,00	17,52%	8,48%	11,33%
De 240.000,01 a 360.000,00	17,55%	9,03%	11,33%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	18,96%	11,87%	12,71%

<sup>33</sup> Percentuais conforme o Anexo III da LC nº 123/2006.

<sup>34</sup> Percentuais conforme o Anexo IV da LC nº 123/2006.

<sup>35</sup> O IRPJ das empresas do segmento de serviço varia de acordo com a receita bruta, iniciando com um percentual de 2,4% sobre a receita bruta das microempresas (receita bruta até R\$ 120.000,00), terminando com um percentual de 7% sobre a receita bruta para as empresas de pequeno porte do teto (receita bruta de R\$ 2.400.000,00). Assim, aqui se demonstrará o cálculo da tributação pelo lucro presumido para a primeira faixa de receita bruta anual da empresa de pequeno porte – EPP, ressaltando apenas que, para as empresas de maior porte, faz-se mister eventualmente utilizar o adicional da alíquota de 10% do imposto de renda.

EPP → IRPJ= 32% (presunção de lucro para o segmento de serviço) x receita bruta x 15% (alíquota do IRPJ) = 4,8% da receita bruta; CSLL= 32% (presunção de lucro para o segmento de serviço) x receita bruta x 9% (alíquota do IRPJ) = 2,88% da receita bruta; Cofins = 3% x receita bruta; Pis/Pasep = 0,65% x receita bruta <<->> IRPJ + CSLL + PIS/PASEP + COFINS = (4,5% + 2,88% + 3% + 0,65%) x receita bruta = 11,33% x receita bruta.

<sup>36</sup> A base de cálculo mensal do imposto de renda das pessoas jurídicas prestadoras de serviços em geral, excetuadas as prestadoras de serviço de profissão legalmente regulamentada, cuja receita bruta anual seja de até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), será determinada mediante a aplicação do percentual de 16% sobre a receita bruta auferida mensalmente.

De 1.320.000,01 1.440.000,00	a	19,06%	12,28%	12,86%
De 2.160.000,01 2.280.000,00	a	22,50%	16,94%	13,48%
De 2.280.000,01 2.400.000,00	a	22,90%	17,18%	13,53%

\* Empresa com a relação folha de salário anual, com encargos, em face da receita bruta anual inferior a 10%.

\*\* Empresa com a relação folha de salário anual, com encargos, em face da receita bruta anual superior a 40%.

Na Tabela 1, vê-se a imposição tributária global no Simples Nacional e no regime ordinário, este sem as contribuições previdenciárias (CPP, salário-educação e Sistema S), para os sub-segmentos de serviços dos Anexos III e IV da LC nº 123/2006, com clara desoneração tributária, aqui sempre lembrando que o encargo no regime ordinário ainda será incrementado pelas contribuições de natureza previdenciária antes citadas.

No caso do sub-segmento do Anexo III, apenas comparando vis-à-vis os percentuais da tabela 1, para as faixas de menor receita bruta, há uma expressiva desoneração tributária no Simples Nacional em face do regime ordinário. Como exemplo, uma empresa de pequeno porte com receita ligeiramente acima de R\$ 240.000,00, sofrerá um encargo de 6,76% sobre a receita bruta no Simples Nacional, aqui sendo computados o IRPJ, CSLL, Cofins, PIS/Pasep e CPP. Essa mesma empresa, no regime ordinário do lucro presumido, sofrerá um ônus de 11,33% sobre a receita bruta, somente para o IRPJ, CSLL, Cofins e PIS/Pasep, devendo pagar ainda por fora as Contribuições Previdenciária Patronal, para o salário-educação e para o Sistema S, o que demonstra a expressividade da desoneração perpetrada pelo regime diferenciado e favorecido das microempresas e empresas de pequeno porte. Caso se passe para o extremo da receita bruta da Tabela 1, ainda para as empresas do sub-segmento do Anexo III, mesmo assim se vê que a carga do regime favorecido, computando IRPJ, CSLL, Cofins, PIS/Pasep e CPP, ainda é inferior ao regime ordinário, e neste ainda devem ser computadas as contribuições de natureza previdenciária antes citadas. Assim, fica demonstrada à saciedade que a imposição tributária federal no âmbito dos serviços do Anexo III da LC nº 123/2006 é imposta de maneira favorecida e diferenciada para os optantes em face da tributação pelo lucro presumido<sup>37</sup>.

<sup>37</sup> Aqui também se volta a lembrar que, para a empresa no teto da receita bruta, a carga tributária no regime comum e diferenciado deveria ser aproximada e não com a diferença vista para as empresas de serviço do Anexo III da LC nº 123/2006, o que pode induzir o já falado nanismo tributário.

Já para o sub-segmento de serviços do Anexo IV da LC nº 123/2006, vê-se que este sofre um tratamento menos benéfico que as empresas do sub-segmento do Anexo III, o que termina também reduzindo a vantagem para o regime ordinário do lucro presumido.

Lembrando que o sub-segmento de serviços do Anexo IV paga a CPP do art. 22 da Lei nº 8.212/91 por fora do Simples Nacional, como as demais empresas do regime ordinário, pode-se simplesmente comparar as duas últimas colunas da Tabela 1, com ambas as colunas contendo apenas o IRPJ, a CSLL, a Cofins e o PIS/Pasep, no qual se fica claro a desoneração do Simples Nacional em face do regime ordinário. Porém diminui a vantagem tributária em face do sub-segmento de serviços do Anexo III, como se pode ver, por exemplo, na última faixa de receita bruta da Tabela 1, em que uma empresa do sub-segmento do Anexo III suportará uma carga equivalente a 12,42% da receita bruta, aqui incluindo todos os tributos da cesta do Simples Nacional (IRPJ, CSLL, Cofins, PIS/Pasep e CPP), enquanto outra do sub-segmento do Anexo IV suportará uma carga equivalente a 11,85% da receita bruta, porém tendo que pagar a CPP pelo regime ordinário, o que certamente excederá a desprezível diferença de 0,57% da receita bruta entre as duas situações

<sup>38</sup>.

A despeito de o favorecimento tributário ter diminuído entre os sub-segmentos de serviço dos Anexos III e IV, este último ainda continua mais favorecido em face do regime ordinário do lucro presumido, devendo-se destacar, ainda, que a vantagem do regime especial em face do ordinário para o sub-segmento do Anexo IV é até maior que o espelhado nas duas últimas colunas da Tabela 1, pois as empresas optantes do sub-segmento do Anexo IV estão isentas das Contribuições para o salário-educação e para o Sistema S (e contribuição sindical patronal e contribuições da LC nº 110/2001), o que não acontece com as empresas do lucro presumido, que tem de pagar todas essas contribuições de natureza previdenciária.

---

<sup>38</sup> Apenas para se ter uma idéia da relevância da CPP em face da receita bruta de uma empresa, suponha que as remunerações pagas aos segurados que lhe prestem serviço equivalham a 10% da receita bruta, o que é um percentual extremamente módico para uma empresa de serviço (que, em regra, tem na folha de pagamento sua despesa mais relevante). Considerando que a contribuição previdenciária patronal – CPP do art. 22 da Lei nº 8.212/91 pode atingir até 26% das remunerações pagas (20% da CPP ordinária mais 6% equivalente ao GIIL-RAT/FAP), isso implica em uma CPP equivalente a 2,6% da receita bruta ( $CPP = 26\% \times \text{remunerações} = 26\% \times 10\% \times \text{receita bruta} = 2,6\% \times \text{receita bruta}$ ). Sendo as remunerações do trabalho da ordem de 25% da receita bruta, percentual corriqueiro para uma empresa de serviço, a CPP equivalerá a 6,5% da receita bruta anual ( $CPP = 26\% \times \text{remunerações} = 26\% \times 25\% \times \text{receita bruta} = 6,5\% \times \text{receita bruta}$ ).

Já para as empresas do sub-segmento do Anexo V, o legislador complementar fez a carga tributária variar de acordo com a relevância da folha de salário anual, com encargos, em face da receita bruta anual. Assim, quanto maior essa relevância, menor a carga tributária dentro desse sub-segmento, como se vê na Tabela 2. Entretanto, quando se compara a tributação das empresas do sub-segmento de serviço do Anexo V com as demais empresas de serviço, mesmo no caso daquela que utilize intensamente mão-de-obra, a imposição tributária no Simples Nacional nas empresas do sub-segmento do Anexo V é sensivelmente majorada, havendo, em determinadas situações, dúvidas se há efetivamente vantagem em face do regime ordinário.

Observe-se, como exemplo, uma empresa da última faixa de receita bruta com a menor relevância da folha de salário, relação essa inferior a 10% (última linha, segunda coluna, da Tabela 2). Para esta, a imposição global federal no Simples Nacional (IRPJ, CSLL, Cofins, PIS/Pasep e CPP) será equivalente a 22,90% da receita bruta, e, no regime ordinário, sofrerá uma imposição de 13,53% da receita bruta a título de IRPJ, CSLL, Cofins e PIS/Pasep, ou seja, o regime diferenciado seria vantajoso sobre o regime ordinário somente se as contribuições previdenciárias (CPP, salário-educação e Sistema S) excedessem 9,37% da receita bruta. Ocorre que a dita empresa, com folha de salário, com encargos, digamos, de 10% da receita bruta, pagará de contribuições previdenciárias (CPP, salário-educação e Sistema S) aproximadamente 30% sobre tais remunerações, ou seja, implicará em algo equivalente a 3% da receita bruta ( $30\% \times 10\%$ ), demonstrando a clara desvantagem de opção pelo Simples Nacional.

Já para uma empresa na mesma faixa de receita bruta acima e que estivesse no outro extremo da utilização de mão-de-obra, com 40% na relação folha de pagamento, com encargos, em face da receita bruta, as contribuições previdenciárias ordinárias (CPP, salário-educação e Sistema S) seriam multiplicadas por 4, atingindo algo como 12% da receita bruta, o que justificaria a opção pela Simples Nacional (essa empresa suportaria no regime diferenciado uma imposição de 17,18% sobre a receita bruta; no regime ordinário, além dos 13,53% sobre a receita bruta visto na última linha da tabela acima, teria que pagar as contribuições de natureza previdenciária, da ordem de 12% da receita bruta).

Como já explanado em tópico precedente desta monografia, não há qualquer sentido jurídico em tratar os diversos sub-segmentos de serviço de forma

diversa no âmbito do Simples Nacional. Veja-se que qualquer atividade do segmento de serviço, no campo do lucro presumido, teria uma tributação uniforme. A casuística levada a efeito pelo legislador complementar, acima, é destituída de razoabilidade jurídica, estando a motivação inserida nas vedações do antigo Simples Federal, como se explicará a seguir.

Como se viu no tratamento das atividades vedadas à adesão ao Simples Federal, paulatina e precariamente, o segmento de serviços passou a fazer parte do regime diferenciado federal decaído, no ano de 2000, primeiro com as creches, pré-escolas e estabelecimentos de ensino fundamental, já com a majoração de 50% nas alíquotas em face do segmento comercial e industrial, passando pelas agências de turismo, em 2002, pelos centros de formação de condutores de veículos automotores de transporte terrestre de passageiros e de carga, as agências lotéricas e agências terceirizadas de correios, aqui criando a majoração de 50% das alíquotas sempre que a receita de serviço excedesse 30% das receitas totais da microempresa e empresa de pequeno porte, em 2003, e culminando em 2004 com a inclusão das oficinas de reparação de veículos automotores, reparação de máquinas de escritório e de informática e serviços de manutenção e reparação de aparelhos eletrodomésticos. Basicamente, apenas esses segmentos de serviços conseguiram adentrar no regime hoje revogado. Os demais segmentos de serviço continuaram com sua adesão ao antigo regime obstada.

Os sub-segmentos dos serviços acima discriminados, que já faziam parte do Simples Federal, puderam entrar no Simples Nacional pela porta da frente, com adesão pelos percentuais do Anexo III da LC nº 123/2006, com tratamento diferenciado e favorecido. O sub-segmento do anexo IV (construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores e serviço de vigilância, limpeza ou conservação), à época vedada à opção no Simples Federal, obteve um tratamento menos benigno do que o do anexo III, entrando pela lateral, um pouco mais favorecido quando comparado com o regime geral do lucro presumido, porém pagando a CPP por fora, sob argumento de ser intensivo na utilização de mão-de-obra.

Por outro lado, o sub-segmento de serviço do Anexo V da LC nº 123/2006, que jamais adentrara no Simples Federal, entrou pelas portas dos fundos do Simples Nacional, sendo sensivelmente agravado em face dos demais sub-

segmentos de serviço dos Anexos III e IV da LC nº 123/2006 e do próprio lucro presumido, aqui no caso de empresas em que a folha de pagamento anual, com encargos, em face da receita bruta, seja pouco relevante.

Insiste-se que não há qualquer sentido jurídico no tratamento diferenciado dentro do segmento de serviço. Com essa absurda casuística legislativa, uma lotérica (empresa do Anexo III) tem um tratamento mais benéfico que um produtor de *software* (empresa do Anexo V), com clara inversão dos valores extrafiscais que a tributação diferenciada deveria priorizar, com foco na inovação, na geração de empregos qualificados e na defesa do mercado interno, sendo este um patrimônio nacional. Este monografista não alcança a motivação para que uma empresa de *software*, serviços de medicina por imagem (tomografia, registros gráficos e métodos óticos, ressonância magnética) ou serviços de prótese, todos do Anexo V, sejam mais agravadas no Simples Nacional do que uma agência terceirizada dos correios, agência de viagem e turismo, centro de formação de condutores ou uma lotérica (empresas do Anexo III). Trata-se, claramente, de uma opção desarrazoada do legislador, sem qualquer justificativa jurídica.

#### 4.2.2. O tributo municipal (ISS)

No tocante ao ISS, não passou despercebido deste monografista a situação abusiva criada pelo legislador complementar do regime diferenciado que fixou a alíquota máxima de 5% para os contribuintes que tenham uma receita bruta anual acima de R\$ 1.200.000,01; ou seja, colocando tais contribuintes em uma situação igual ou pior que os contribuintes do regime comum (que podem, eventualmente, ter alíquotas minoradas do ISS, com regimes tributários diferenciados<sup>39</sup>).

Claramente o legislador do Simples Nacional não tinha autorização para fixar as alíquotas da metade superior das faixas no teto máximo, pois com isso os

---

<sup>39</sup> Assim, por exemplo, o art. 116, I, do Código Tributário do Município do Recife determina que a prestação de serviços de análises clínicas, patologia, eletricidade médica, ultra-sonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres e serviços de transporte de natureza municipal sofrerá uma incidência de uma alíquota de ISS de 2%, independentemente da receita bruta auferida pelas empresas que prestem os serviços ora citados, sendo a alíquota uniforme e igual ao mínimo previsto no art. 88, I, do ADCT da CR88. Nessa mesma linha, compulsando o art. 173 do Decreto paulistano nº 51.357/2010 (Consolidação da Legislação Tributária do Município de São Paulo), há uma série de atividades com alíquotas de 2%, 3% e 3,5%, com discriminação por atividade econômica, sem qualquer variação dessas alíquotas com a receita bruta.

municípios não estão implementando o ditame constitucional do tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte, sendo certo, como já aqui explanado, que o ônus do tratamento diferenciado deve ser suportado pelas três esferas de governo. Qualquer empresa do regime comum que tenha uma receita de prestação de serviço acima de R\$ 1.200.000,01 terá, no máximo, a incidência da alíquota de 5% sobre suas receitas, podendo usufruir alíquotas minoradas deferidas pelas legislações ordinárias dos municípios do país, como se viu com os exemplos dos municípios do Recife e de São Paulo, ora citados em nota de rodapé, pois as alíquotas variam de 2% a 5% na legislação comum, havendo até aqueles que defendem a continuação da vigência de alíquotas inferiores a 2%, mesmo sob égide do art. 88, I, do ADCT da CR88 (PISANI, 2008, p. 1.021), ou mesmo que consideram o piso de 2% inconstitucional, por violação ao princípio da progressividade dos impostos, por reduzir a graduação a ser perpetrada pela legislação municipal ou distrital, bem como pela violação do exercício da própria competência tributária, pois os entes envolvidos não poderiam estabelecer isenções ou redução das alíquotas a zero (BAPTISTA, 2008, p. 1.058).

Com todas as considerações acima, parece claro que o legislador complementar do regime diferenciado não concretizou o tratamento jurídico favorecido e diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte, previsto na Constituição da República, pois não se concebe o tratamento gravoso impingido aos contribuintes com receita bruta anual acima de R\$ 1.200.000,01, com alíquotas no teto de 5%. Ademais, para os contribuintes com receita bruta anual acima de R\$ 600.000,01, a alíquota do ISS já sobeja 4%, tudo a indicar uma alíquota média global próxima do teto máximo.

#### 4.2.3. Uma apreciação global

Em termos globais, a despeito do problema do ISS, percebe-se uma efetiva desoneração tributária para as atividades do Anexo III da LC nº 123/2006, aqui em regra abrangendo as atividades que podiam aderir ao decaído Simples Federal, sendo adicionados as escolas de nível médio e de língua estrangeira, os escritórios contábeis e as produções cinematográficas, audiovisuais, artísticas e culturais, sua exibição ou apresentação, visto que tinham a opção vedada.

Por outro lado, continuou certo preconceito contra as atividades que não tiveram acesso ao Simples Federal no novel regime. Assim, as atividades de construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores e serviço de vigilância, limpeza ou conservação, enquadradas no Anexo IV da LC nº 123/2006, tiveram uma desoneração inferior às atividades do parágrafo precedente, inclusive com a CPP sendo exigida pelas regras do regime geral. Até se reconhece que houve uma desoneração desse segmento em face do regime comum, porém não há justificativa jurídica para um tratamento diverso desse sub-segmento em comparação com o do parágrafo precedente.

E em relação às atividades do Anexo V da LC nº 123/2006, caso haja pouca utilização de mão-de-obra, o regime diferenciado é mais gravoso que o regime comum, claramente violando o princípio constitucional do tratamento diferenciado e privilegiado para as microempresas e empresas de pequeno porte. Ora, aqui se têm atividades importantíssimas para desenvolvimento do mercado interno, como produção de *software*, laboratórios de análises clínicas ou de patologia clínica; serviços de tomografia, diagnósticos médicos por imagem, registros gráficos, métodos óticos e ressonância magnética não havendo qualquer justificativa em agravar a tributação de tal segmento, gerando absoluta perplexidade no intérprete, pela atitude desarrazoada do legislador complementar.

Para finalizar, parece claro que o legislador complementar não tinha autorização para efetuar discriminação dentro dos diversos sub-segmentos de serviço. Isso implica que a tributação do sub-segmento de serviço no regime diferenciado deveria ser uniformizada, com os tributos sendo adequados ao seu figurino constitucional, o que terminaria por aproximar o ônus tributário do sub-segmento de serviço dos segmentos comerciais e industriais. Além disso, é preciso desencadear uma verdadeira desoneração no ISS municipal no âmbito do Simples Nacional.

## 5 CONCLUSÕES

Chegando ao final desta monografia, há uma clara sensação que as microempresas e empresas de pequeno porte brasileiras, na vertente tributária, lograram obter uma verdadeira reforma tributária, com a criação de todo um subsistema jurídico tributário diferenciado, favorecido, simplificado, cogente para as três esferas de governo, auferindo de uma tributação presuntiva sobre a receita bruta sem paralelo no direito estrangeiro. E isso somente foi possível porque esses organismos econômicos conseguiram se diferenciar completamente das demais empresas, obtendo um amplo consenso social e político no tocante à justiça do deferimento de um tratamento favorecido e diferenciado para si. Porém a sistemática do Simples Nacional não é infensa a problemas e dificuldades, como se viu com a quase inexistente desoneração tributária no âmbito do ISS, a tributação assimétrica nos diversos sub-segmentos de serviço, devendo também ser citada a problemática da substituição tributária no âmbito do ICMS, forma que os estados e Distrito Federal vem encontrando para mitigar a abrangência do Simples Nacional<sup>40</sup>.

No exterior, como se viu, notadamente nos países da União Européia, há também forte incentivo para tal segmento empresarial, porém lá o foco é a outorga de benefícios oriundos dos orçamentos públicos ou em algum tributo específico, como no imposto de renda, com deferimento de depreciação acelerada ou créditos fiscais decorrentes de investimentos, ou mesmo pequenos limites isentivos no âmbito do IVA, sendo certo que, nos países da OCDE, por exemplo, nenhum país membro reduz a carga tributária do IVA para as microempresas e empresas de pequeno porte (PAES & ALMEIDA, 2009, p.29). Porém não se detectou nesses países qualquer quebra na uniformidade do sistema tributário, com agregação de diversos tributos sob um guarda-chuva presuntivo, como o Simples Nacional, havendo até um idiossincrático (ou, melhor dizendo, ideológico) preconceito contra quaisquer benefícios tributários (TORRES, 2005, p. 368 a 380, apoiado na doutrina de Klaus Tipke, Joachim Lang e Klaus Vogel), o que se aplica mesmo para as pequenas empresas.

---

<sup>40</sup> Fugiu ao escopo desta dissertação o grave problema da substituição tributária do ICMS no bojo do Simples Nacional, como uma estratégia dos estados para afastar esse imposto do Simples, pois passaram, a partir de 2008, a incrementar as operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária, estas que não estão contidas dentro do Simples Nacional. Como uma forma de obstar esse movimento, o Projeto de Lei complementar PLP nº 591/10 impede a incidência da substituição tributária nos produtos e operações de contribuintes optantes do Simples Nacional (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2010).

Em termos de direito estrangeiro, nos países discriminados nesta monografia, não se encontrou qualquer subsistema jurídico-tributário que se assemelhe ao Simples Nacional, pois, como regra, os países, com medida e eventualmente, deferem benefícios pontuais dentro de cada tributo, buscando preservar a uniformidade do sistema tributário. Os únicos exemplos de pávida comparação com o nosso sistema ocorrem no México, com o Repecos, que é um regime unificado e simplificado para pequenos contribuintes, englobando o imposto de renda e o IVA, alcançando empresas com faturamento ligeiramente superior àquele da microempresa do Simples Nacional, e na Argentina, com o monotributo, que é um regime que abrange o IVA, o Imposto de renda, a Contribuição para a previdência social e para o seguro nacional de saúde, porém não abrange tributos provinciais, albergando os contribuintes com faturamento de até 76.000 dólares americanos anuais (atualmente metade do teto da microempresa do Simples Nacional), e que tenham consumo de energia, área de atendimento aos clientes, dispêndio com aluguéis dentro de determinados parâmetros definidos em lei. Somente o monotributista que atenda a todos os critérios pode aderir ao regime simplificado portenho.

Efetivamente parece claro que a iniciativa brasileira de apoio às microempresas e às empresas de pequeno porte no plano tributário, com ampla desoneração, não tem paralelo no mundo. E aqui não se deve ver isso com reservas, pois a única crítica que se poderia opor a tal regime seria a quebra da uniformidade do sistema tributário, já que, em termos econômicos, não há diferença entre o deferimento de subvenções econômicas, como se vê no exterior (facilidades creditícias, créditos financeiros para investimento em pesquisa, inovação, transferência de tecnologia e produção ambientalmente equilibrada), e benefício tributário direto, como ocorre aqui no Brasil. Quanto à quebra de uniformidade, deve-se lembrar que no Brasil há outro regime tributário presuntivo, a tributação pelo lucro presumido, inclusive tomado nesta monografia como regime geral, muito mais antigo que qualquer dos regimes diferenciados das microempresas e empresas de pequeno porte, abrangendo 24,5% das empresas (PAES & ALMEIDA, 2009, p. 20), e ninguém nunca se lembrou de considerar a tributação pelo lucro presumido como algo pernicioso ou contrário ao desenvolvimento nacional (as empresas tributadas pelo lucro real, em 2006, representavam 5,06% das empresas do Brasil, e o Simples

Federal abrangia 70,41% das empresas brasileiras – PAES & ALMEIDA, 2009, p. 20)<sup>41</sup>.

Esta monografia comprovou que, para os segmentos albergados pelo decaído Simples Federal, houve uma diminuição da imposição tributária global no Simples Nacional. Isso foi motivado essencialmente pela idéia de que o processo inflacionário seria suficiente para fazer o contribuinte progredir na grade de percentuais do regime tributário diferenciado, de forma similar ao que ocorreu com as tabelas de imposto de renda da pessoa física, que ficaram por anos congeladas, e, assim, o Governo Federal, em 2006, acordou com o Congresso Nacional em aumentar a desoneração tributária no novo regime em alguns bilhões de reais. Nesta monografia, para comprovar essa evidência, calculou-se a imposição tributária na passagem do Simples Federal para o Simples Nacional, demonstrando a redução da carga tributária em cada segmento econômico abrangido, no regime decaído e no vigente.

Já para comprovar se efetivamente o Simples Nacional outorgava vantagens tributárias para os contribuintes optantes em face da tributação ordinária, considerada a tributação pelo lucro presumido, foram segregados os contribuintes do segmento comercial e industrial, de um lado, dos contribuintes do segmento de serviço, de outro, visualizando a imposição tributária global no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dentro da óptica de que cada ente da federação deveria outorgar vantagens tributárias às microempresas e empresas de pequeno porte. Ademais, em termos do ICMS, entendeu-se por bem comparar a imposição do Simples Nacional em face do ICMS especial (e simplificado) que existia nos Estados e Distrito Federal até junho de 2007 para as empresas citadas, pois será razoável imaginar que o ICMS do Simples Nacional deveria outorgar uma imposição similar aos regimes estaduais simplificados decaídos (revogados pelo art. 94 do ADCT, na redação dada pela EC nº 42/2003). Para tanto, como paradigmas, foram utilizados os regimes estaduais decaídos dos Estados de São Paulo (Simples Paulista) e da Paraíba (Paraibasim), entes nos extremos opostos da riqueza nacional.

Para os segmentos comercial e industrial, demonstrou-se a existência de uma sensível desoneração tributária no âmbito federal, quando comparada com a tributação pelo regime do lucro presumido (IRPJ, CSLL, Cofins e PIS/Pasep

---

<sup>41</sup> Noé Winkler (2002, p. 715) dá notícias da tributação pelo lucro presumido desde 1943.

cumulativos, IPI e contribuições de natureza previdenciária). No âmbito estadual ou distrital, considerando os dois regimes especiais estaduais analisados (Paraíba e Simples Paulista), verificou-se que houve um agravamento do ICMS no Simples Nacional, porém esse agravamento certamente não é suficiente para afastar o reconhecimento de uma desoneração do ICMS ordinário e atualmente vigente, como pode ser observado em Ono et alli (2009, p. 257 a 274). Aqui se deve ressaltar que diversos Estados, como a Paraíba e o Paraná, publicaram leis reduzindo as alíquotas do ICMS constantes no Simples Nacional, a indicar claramente que o legislador complementar foi avaro na definição da imposição do ICMS do Simples Nacional.

Para o segmento de serviço, em termos de tributos federais, percebeu-se uma efetiva desoneração tributária para as atividades do Anexo III da LC nº 123/2006, aqui em regra abrangendo as atividades que podiam aderir ao decaído Simples Federal, sendo adicionados as escolas de nível médio e de língua estrangeira, escritórios contábeis e produções cinematográficas, audiovisuais, artísticas e culturais, sua exibição ou apresentação, segmentos que tinham a opção outrora vedada. Porém o novel regime não conseguiu afastar certo preconceito em face das atividades de serviços, oriundo do regime decaído (e lá vedadas à opção), e as vantagens tributárias foram mais modestas para as empresas de serviço das atividades do Anexo IV da LC nº 123/2006, no qual avultam as atividades de construção civil, e diminuindo mais ainda para as empresas do Anexo V dessa mesma Lei, que, em determinadas situações, a imposição tributária no Simples Nacional excedeu a tributação do regime ordinário, em um evidente contra-senso.

Em termos do tributo municipal ISS, que pode incidir em quaisquer das atividades econômicas antes citadas (não esquecer que é muito freqüente uma empresa majoritariamente comercial ou industrial ser também prestadora de serviço, praticando operações no campo de incidência do ISS), viu-se que não houve uma verdadeira desoneração por parte dos municípios, pois a partir da faixa de receita bruta anual acima de R\$ 600.000,01 a alíquota já sobeja 4%, atingindo o teto de 5% para todas as faixas de receitas acima de R\$ 1.200.000,01, ou seja, coloca os contribuintes do regime diferenciado em uma situação igual ou, quiçá, pior aos contribuintes do regime geral do ISS (lembre-se que alguns segmentos podem ter alíquotas de ISS minoradas no regime ordinário, como se destacou nesta monografia). Aqui o legislador complementar não implementou o ditame do

tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte, quando visto da óptica do fisco municipal.

Em termos globais, entretanto, considerando todos os tributos e todas as atividades econômicas abrangidos pelo Simples Nacional, demonstrou-se que houve uma desoneração do Simples Nacional para a tributação ordinária, exceto para as empresas do segmento de serviço do Anexo V da LC nº 123/2006 que tem uma baixa relação da folha de pagamento anual, com encargos, em comparação com receita bruta anual. Neste último caso, o regime especial é mais gravoso que o regime geral.

Para concluir, em termos de imposição tributária global das diversas atividades econômicas, insiste-se que se detectou no Simples Nacional uma clara assimetria no segmento de serviço, sendo este dividido em três partes, com vantagens tributárias decrescentes. Nesta monografia não se detectou qualquer plausibilidade jurídica neste procedimento do legislador complementar, que optou por tributar de forma mais gravosa uma pequena empresa de produção de *software* ou de serviços de diagnósticos médicos por imagem em comparação com uma lotérica ou agência de correios. Não se consegue compreender como estas últimas podem ser mais relevantes, social e economicamente falando, que as primeiras. Trata-se de atitude casuística e destituída de razoabilidade jurídica por parte do legislador complementar do Simples Nacional, exceto se o objetivo seja impedir que as empresas das atividades listadas no Anexo V da Lei Complementar nº 123/2006 façam sua adesão ao Simples Nacional.

## 6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AFIP. *Administración Federal de Ingresos Públicos*. Manual do Monotributo. Disponível em: <<http://www.afip.gov.ar/guiaDeServicios/documentos/ManualMonotributo.pdf>>. Acesso em: 08 de junho de 2010. Buenos Aires, 2010.

BAPTISTA, Marcelo Caron. Imposto sobre Serviços. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas – Do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008.

BRITO, Sérgio de Abreu. A Estrutura Normativa do Regime Tributário Simplificado Instituído pela LC 123/2006 (Simples Nacional). *Revista da Seção Judiciária de Alagoas*, ano 4, nº 4, p. 199 a 216. Maceió (AL), 2009.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Projeto de Lei complementar PLP nº 591/10 (Altera a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, a Lei 11.101, de 9 de fevereiro de 2005 e dá outras providências)*. Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/sileg/integras/792094.doc>>. Acesso em: 08 de agosto de 2010. Brasília, 2010.

COMMISSION RECOMMENDATION EC/361/2003. *Commission Recommendation nº 361, of 6 May 2003, concerning the definition of micro, small and medium-sized enterprises*. Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:124:0036:0041:en:PDF>>. Acesso em: 03 de maio de 2010. Bruxelas, 2003.

FERREIRA, Antonio Airton; VALERO, Luiz Martins; COSTA, Ricardo Fernandes de Sousa; CASTANHO, Victor Hugo Isoldi de M. & LIMA, Marcos Vinicius Neder de. *Regulamento do Imposto de Renda 1999 anotado: atualizado até 6 de maio de 2005*. 8ª ed. São Paulo: Fiscosoft, 2005.

FREITAS, Carlos Ivar Carrasco de; ALMEIDA, Cristina Beatriz de Sousa; BEZERRA, Sandra Regina Alencar. *Tributação do IPI e do ICMS no Simples Nacional*. 1ª ed., São Paulo: IOB, 2009.

GÓMEZ, Raquel Paredes. *Principales Características del Gravamen del Beneficio de la Pyme en Otros Países de la Unión Europea*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2006. Disponível em: <<http://www.ief.es/>>. Acesso em: 20 de julho de 2010.

GONÇALVES, Fernando Dantas Casillo. *Simples – Imunidade das Receitas Decorrentes de Exportação e das Operações com Produtos Destinados ao Exterior – Decisões Judiciais Não Reconhecendo a Sua Aplicação para os contribuintes*

Optantes do Sistema Integrado – Razões Jurídicas para Revisão do Posicionamento – Direito à Imunidade e Inexistência de Atuação do Judiciário como Legislador Positivo. *Revista de Estudos Tributários*. Ano XI, nº 63, p. 13 a 26, set./out. 2008.

INTERNATIONAL TAX DIALOGUE. *Conference on the Taxation of Small and Medium Enterprises. Working Papers* (preparado pelo Staff do Fundo Monetário Internacional). Buenos Aires, 2007.

LEITE, Harrison Ferreira. SIMPLES: redução da carga tributária ou falácia? In *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, Ed. Revista dos Tribunais, ano 13, nº 63, p. 37 a 48, jul./ago. 2005.

MARINS, James. *Jornal Carta Forense – Entrevista – Simples Nacional*. Edição de janeiro de 2008. Disponível em: <<http://www.carteforense.com.br/Materia.aspx?id=1101>>. Acesso em: 22 de novembro de 2008. São Paulo, 2008.

MÁRQUEZ, M.; BARREIX A.; VILLELA, L. *Recomendaciones y mejores prácticas para la tributación de PYMES en Latinoamérica*. Banco Interamericano de Desenvolvimento – BID, 2005.

ONO, Juliana M. O.; GEOVANINI, Daniela; OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de. *Manual Prático do Simples Nacional – Supersimples 2009*. 3ª ed., São Paulo: Fiscosoft, 2009.

OSEO. *Instituição financeira pública francesa para sustentar a inovação e o crescimento das PME, financiando e acompanhado as PME*. Disponível em: <<http://www.oseo.fr/>>. Acesso em: 04 de junho de 2010. Maisons-Alfort Cedex, 2010.

PAES, Nelson Leitão & ALMEIDA, Aloísio Flávio Ferreira de. Tributação da Pequena Empresa e Avaliação do Simples. *Cadernos de Finanças Públicas* – nº 9. Escola de Administração Fazendária – ESAF do Ministério da Fazenda. Brasília, 2009.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. Federação, competência tributária e guerra fiscal entre Estados via ICMS. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas* – Do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008.

PISANI, José Roberto. Tributação no setor de serviços: panorama da carga tributária na prestação de serviços. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas* – Do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2008.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL - RFB. *Arrecadação do Simples Nacional*. Disponível em:

<[http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/sobre/estatisticas/documentos/Resumo\\_da\\_Arrecadacao\\_2007\\_a\\_2010\\_B.xls](http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/sobre/estatisticas/documentos/Resumo_da_Arrecadacao_2007_a_2010_B.xls)>. Acesso em: 02 de julho de 2010. Brasília, 2010 A.

\_\_\_\_\_. *Consolidação da Declaração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas* – 2002. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/27%20Consolida%20DIPJ%202002.pdf>>. Acesso em: 08 de setembro de 2010. Brasília, 2010 B.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL - STN. *Relatório Resumido da Execução Orçamentária do Governo Federal do exercício 2009*. Disponível em: <[http://www.contaspublicas.caixa.gov.br/sistncon\\_internet/consultaDeclaracoes.do?acao=imprimir&numeroDeclaracao=197908](http://www.contaspublicas.caixa.gov.br/sistncon_internet/consultaDeclaracoes.do?acao=imprimir&numeroDeclaracao=197908)>. Acesso em: 02 de julho de 2010. Brasília, 2010.

SERVÍCIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DO MÉXICO. *Regime tributário para pequenos contribuintes*. Disponível em: <[http://www.sat.gob.mx/sitio\\_internet/princ\\_fisc\\_p/131\\_8176.html](http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/princ_fisc_p/131_8176.html)>. Acesso em: 06 de junho de 2010. Cidade do México, 2010.

SMALL BUSINESS ACT. Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2008:0394:FIN:pt:PDF>>. Acesso em: 02 de março de 2011. Bruxelas, 2008.

SME-REPORT. *Commission Staff Working Document on the implementation of Commission Recommendation of 6 May 2003 concerning the definition of micro, small and medium-sized enterprises*. Disponível em: <[http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/sme\\_definition/sme\\_report\\_2009\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/sme_definition/sme_report_2009_en.pdf)>. Acesso em: 04 de junho de 2010. Bruxelas, 2009.

TABELA DO SIMPLES FEDERAL. Disponível em: <[http://www.agilcontabil.com.br/tabelas/tabela\\_do\\_simples\\_federal\\_a\\_partir\\_01\\_01\\_2006.php](http://www.agilcontabil.com.br/tabelas/tabela_do_simples_federal_a_partir_01_01_2006.php)>. Acesso em 02 de março de 2011. Brasília, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário* – vol. III – Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia. 3ª ed., Rio de Janeiro-São Paulo-Recife: Renovar, 2005.

WEICHENRIEDER, Alfons J. *Survey on the Taxation Of Small And Medium-Sized Enterprises*. Disponível em: <<http://www.oecd.org/dataoecd/52/25/39597756.pdf>>. Acesso em: 03 de agosto de 2010. Frankfurt, 2007.

WINKLER, Noé. *Imposto de Renda*. 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002.

