

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS

ESCOLA BRASILEIRA DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E DE EMPRESAS

CENTRO DE FORMAÇÃO ACADÊMICA E PESQUISA

CURSO DE MESTRADO EM GESTÃO EMPRESARIAL



**SIMPLES NACIONAL: NOVO MODELO DE
TRIBUTAÇÃO DAS MICROEMPRESAS E
EMPRESAS DE PEQUENO PORTE**

**DISSERTAÇÃO APRESENTADA À ESCOLA BRASILEIRA DE ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA E DE EMPRESAS PARA OBTENÇÃO DO GRAU DE MESTRE**

JOSÉ IVANDIR DA SILVA COSTA

Rio de Janeiro, 02 de Setembro de 2010

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS
ESCOLA BRASILEIRA DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E DE EMPRESAS
CENTRO DE FORMAÇÃO ACADÊMICA E PESQUISA
CURSO DE MESTRADO PROFISSIONAL EXECUTIVO EM GESTÃO EMPRESARIAL

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

**SIMPLES NACIONAL: UM MODELO DE TRIBUTAÇÃO DAS MICROEMPRESAS E
EMPRESAS DE PEQUENO PORTE.**

APRESENTADA POR: JOSÉ IVANDIR DA SILVA COSTA

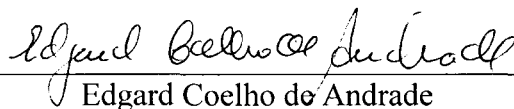
E
APROVADO EM:
PELA BANCA EXAMINADORA



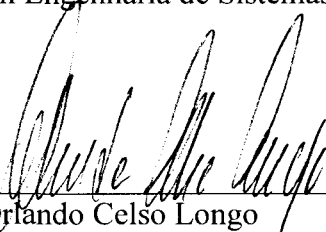
Francisco Marcelo Garritano Barone Nascimento
Doutor em Políticas Públicas e Formação Humana



Deborah Moraes Zouain
Doutora em Engenharia da Produção



Edgard Coelho de Andrade
Doutor em Ciências em Engenharia de Sistemas e Computação



Orlando Celso Longo
Doutor em Ciências em Engenharia de Transportes

ESCOLA BRASILEIRA DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E DE EMPRESAS

JOSÉ IVANDIR DA SILVA COSTA

**SIMPLES NACIONAL: NOVO MODELO DE TRIBUTAÇÃO DAS
MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE**

Dissertação apresentada à Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas, como exigência para obtenção do Título de Mestre em Gestão Empresarial.

Campo de conhecimento Administração de Empresas.

Orientador: Prof. Dr. Francisco Marcelo Barone.

Co-orientadora: Prof^a. Dr^a. Deborah Moraes Zouain.

Rio de Janeiro
2010

Ficha Catalográfica elaborada pela Biblioteca Mario Henrique Simonsen/FGV

Costa, José Ivandir da Silva

Simplex Nacional: Novo modelo de tributação das microempresas e empresas de pequeno porte / José Ivandir da Silva Costa. – 2010. 98 f.

Dissertação (mestrado) – Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa.

Orientador: Francisco Marcelo Barone.

Co-orientadora: Deborah Moraes Zouain.

Inclui bibliografia.

1. Pequenas e médias empresas – Impostos. 2. Simplex (Imposto). I. Barone, Francisco Marcelo. II. Zouain, Deborah Moraes. III. Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas. Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa. IV. Título.

CDD – 658.022

Ao meu leal amigo e colega do mestrado, Manoel Mota (*In Memoriam*), incansável educador, que foi Coordenador do Curso de Ciências Contábeis da Escola Superior Madre Celeste – ESMAC. Faleceu no dia 20 de abril de 2009, em pleno exercício de suas funções ao término de uma palestra na Semana do Contabilista. Digno Guerreiro, lutador da classe contábil, querido por todos, sempre com um grande sorriso no rosto, contribuiu sobremaneira para a minha caminhada como professor universitário e que muito me incentivou.

AGRADECIMENTOS

Muitos são aqueles a quem devo agradecer; uns, por serem responsáveis por minhas escolhas profissionais; outros, por terem me incentivado a buscar mais conhecimentos através do mestrado.

Em primeiro lugar, a Deus todo poderoso criador do céu e da terra e a Nossa Senhora de Nazaré, mãe querida, que sempre me protegeu e me guiou nas minhas caminhadas.

Não poderia deixar de lembrar da minha querida e estimada mãe, Georgina Silva, que sempre me incluiu em suas orações, sempre me abençoando e torcendo pelo meu sucesso.

À Contadora e companheira de todas as horas, Angela Mizunuma com quem no ano de 2004, juntei forças para criarmos a nossa empresa C & M Contabilidade e Consultoria, cuja pela compreensão e incentivos me levaram à realização deste mestrado.

As minhas preciosidades, meus filhos que, dentro de suas inocências, souberam me compreender nos momentos em que me ausentei para o cumprimento desta missão.

Ao meu orientador Prof. Dr. Francisco Marcelo Barone da Fundação Getúlio Vargas – FGV, pelos momentos dedicados, acompanhando-me e enriquecendo meus conhecimentos e que muito me ajudou nessa jornada.

Em especial, a minha co-orientadora Prof^a. Dr^a. Deborah Moraes Zouain da Fundação Getúlio Vargas – FGV, pelo apoio em todas as reuniões. Sua firmeza e sabedoria foram decisivas na conclusão desta dissertação.

Ao meu ilustre amigo Prof. Dr. Ivandi Silva Teixeira, pela imensa colaboração, pelo apoio incansável e ensinamentos na elaboração da dissertação.

Ao colega da turma do mestrado, o Prof. Ms. Antonio Carlos Trindade de Moraes Filho, que também colaborou na dissertação, sempre prestativo, exemplo de humildade e competência profissional.

A gestão transparente é um princípio fundamental que todo cidadão deve defender. Destarte, a Contabilidade, ferramenta imprescindível para esta transparência, funciona como um catalisador de resultados financeiros e sociais, cuja mensuração torna-se de grande importância tanto para o empreendedor, em particular, quanto para a sociedade de uma forma geral.

Ana Clara Gulgarim
Ex-Presidente do CFC

RESUMO

O presente estudo aborda o modelo Simples Nacional como diferencial de tributação aplicado as microempresas e empresas de pequeno porte com a finalidade de garantir maiores perspectivas de consolidação desses negócios no mercado, a partir de um tratamento tributário diferenciado. Tal mudança deu-se a partir das determinações do novo Código Tributário em vigor por meio da Lei Complementar nº. 123, da Microempresa (ME) e da Empresa de Pequeno Porte (EPP). Trata-se de um conjunto de normas que determinam um tratamento simplificado e favorecido aos pequenos negócios, conhecida no âmbito tributário como Simples Nacional ou “Super Simples”. O estudo objetiva analisar a relevância do tratamento tributário diferenciado como forma de estimular o desenvolvimento desse segmento na economia nacional. Adotei como percurso metodológico para o estudo a pesquisa bibliográfica e documental, complementado por um estudo de caso realizado em empresa de pequeno porte na cidade de Belém. Verifica-se que a implementação do modelo Simples Nacional ainda está em fase de experimentações, não sendo possível ainda perceber vantagens significativas no desenvolvimento das microempresas e empresas de pequeno porte, contudo, é possível que se avance no sentido de minimizar as situações de informalidade. Conclui-se que mesmo com o tratamento tributário diferenciado aplicado as microempresas e empresas de pequeno porte, o Simples Nacional expressa vantagens e desvantagens para este setor produtivo.

Palavras-chave: Microempresa (ME) e Empresa de Pequeno Porte (EPP)—MPE. Tributos e Simples Nacional.

ABSTRACT

The present study addresses the National Simple model as differential taxation of micro and small businesses in order to ensure greater prospects of consolidation of these businesses in the market, from a differential tax treatment. This change took place from determinations of the new Tax Code in force through the Complementary Law n °. 123, Microenterprise (ME) and Small Businesses (EPP). It's a set of rules that determine a simplified treatment and favored for small businesses, known under the National Tax to Simple or "Super Simple". The study aims to analyze the relevance of the differential tax treatment as a way to stimulate the development of this sector in the national economy. I adopted as a methodological approach for studying the research literature and documents, supplemented by a case study on small business in the city of Bethlehem. It appears that the implementation of the National Simple model is still undergoing trials, it is not possible still realize significant advantages in the development of microenterprise and small businesses, however, it is possible to move forward in order to minimize the situations of informality. It is concluded that even with the differential tax treatment applied micro and small businesses, the National Simple explicit advantages and disadvantages to this productive sector.

Keywords: Microenterprise (ME) and Small Businesses (EPP)—MPE. National Taxes and Simple.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Competência das Entidades Governamentais em Relação a
Cobrança de Tributos..... 44

Figura 2 – Fatos econômicos passíveis de tributação 52

Figura 3 – Processo do Regime Simplificado 64

LISTA DE TABELAS

| | |
|---|----|
| Tabela 1 - Vinculações das categorias, dos Impostos e dos Entes Federativos..... | 46 |
| Tabela 2 - Taxação da Importação | 56 |
| Tabela 3 – Tributação na exportação..... | 57 |
| Tabela 4 – Simples Nacional: Alíquota para Microempresa..... | 69 |
| Tabela 5 – Simples Nacional: Alíquota para Empresa de Pequeno Porte..... | 69 |
| Tabela 6 - Empresa tributada pelo – Lucro Presumido..... | 79 |
| Tabela 7 - Valores atribuídos no cálculo do IRPJ pelo Lucro Presumido..... | 80 |
| Tabela 8 - Valores atribuídos no cálculo do CSLL pelo Lucro Presumido..... | 80 |
| Tabela 9 - Valores atribuídos no cálculo do PIS e COFINS pelo Lucro Presumido | 80 |
| Tabela 10 - Tributação – Simples Nacional..... | 84 |
| Tabela 11 - Empresa optante pelo Simples Nacional..... | 85 |

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI – Ato Declaratório Interpretativo

AINF – Auto de Infração e Notificação Fiscal

CGSN – Comitê Gestor do Simples Nacional (Decreto 6.038/2007)

CLT – Consolidação das Leis do Trabalho (Decreto-Lei 5.452/43)

CNAE – Classificação Nacional de Atividades Econômicas

COFINS – Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (Lei Complementar 70/1991)

CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (Lei 9.311/1996)

CSL ou CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (Lei 7.689/1988)

DSPJ – Declaração Simplificada da Pessoa Jurídica

EPP – Empresa de Pequeno Porte

FCPJ – Ficha Cadastral da Pessoa Jurídica

GPS – Guia da Previdência Social

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (Lei Complementar 87/1996)

IN – Instrução Normativa

INSS – Instituto Nacional de Seguridade Social

IR – Imposto de Renda

IRF – Imposto de Renda na Fonte

IRPF – Imposto de Renda – Pessoa Física

IRPJ – Imposto de Renda – Pessoa Jurídica

ISS – Imposto sobre Serviços (Lei Complementar 116/2003)

LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real

LC – Lei Complementar

LCMEPP – Lei Complementar do Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. (Lei Complementar 123/2006)

ME – Microempresa

OS – Ordem de Serviço

PIS – Programa de Integração Social (Lei Complementar 7/70)

RF – Região Fiscal

RIPI – Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (Decreto 4.544/2002)

RIR/99 – Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/1999)

RPS – Regulamento da Previdência Social (Decreto 3.048/1999)

SRF – Secretaria da Receita Federal

SRRF – Superintendência Regional da Receita Federal

TJLP – Taxa de Juros em Longo Prazo

SUMÁRIO

| | |
|---|-----------|
| 1 INTRODUÇÃO | 14 |
| 2 A PERSPECTIVA SOCIAL DO TRIBUTO..... | 17 |
| 2.1 PERSPECTIVAS HISTÓRICAS | 18 |
| 2.2 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A HISTÓRIA DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL | 24 |
| 3 A MICROEMPRESA E A EMPRESA DE PEQUENO PORTE NO CONTEXTO DAS RELAÇÕES DE PRODUÇÃO..... | 30 |
| 3.1 CARACTERIZAÇÃO DA MICROEMPRESA E EMPRESA DE PEQUENO PORTE..... | 30 |
| 3.2 A EVOLUÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA APLICADA A EMPRESA DE PEQUENO PORTE..... | 37 |
| 4 ASPECTOS DA TRIBUTAÇÃO SOB A PERSPECTIVA DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – CTN..... | 41 |
| 4.1 A TRIBUTAÇÃO NAS DIFERENTES ESFERAS DO ESTADO..... | 41 |
| 4.2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NAS EMPRESAS..... | 49 |
| 5 SIMPLES NACIONAL COMO REFERENCIAL DE TRIBUTAÇÃO APLICADO A MICROEMPRESA E EMPRESA DE PEQUENO PORTE.... | 60 |
| 5.1 CARACTERIZAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL..... | 60 |
| 5.2 ALIQUOTAS E A BASE DE CÁLCULO DO SIMPLES NACIONAL..... | 68 |
| 5.3 OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS..... | 71 |
| 5.4 DA EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL..... | 71 |
| 5.5 CRÉDITO E INCENTIVO FISCAIS | 72 |
| 5.6 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL | 73 |
| 5.7 AQUISIÇÕES PÚBLICAS | 74 |
| 5.8 OBRIGAÇÕES TRABALHISTAS..... | 75 |
| 6 ESTUDO DE CASO: DESCRIÇÃO E ANÁLISE DO LUCRO PRESUMIDO E SIMPLES NACIONAL..... | 77 |
| 6.1 ELABORAÇÃO DO PROTOCOLO..... | 77 |
| 6.2 A EMPRESA..... | 78 |
| 6.3 TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO..... | 79 |

| | |
|--|-----------|
| 6.4 ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO..... | 81 |
| 6.5 TRIBUTAÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL..... | 84 |
| 6.6 ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL..... | 87 |
| 6.7 ANÁLISE DOS RESULTADOS..... | 87 |
| 7 CONSIDERAÇÕES FINAIS | 89 |
| REFERÊNCIAS | 91 |
| ANEXOS..... | 94 |

1 INTRODUÇÃO

O tratamento diferenciado no sistema tributário brasileiro destinado as microempresas e as empresas de pequeno porte é uma estratégia do governo federal com a finalidade de garantir que esses pequenos negócios avancem e se estabilizem como alternativa de geração de trabalho e renda.

A crise vivida pelo Estado a partir do aumento da dívida externa resultou na elevação da carga tributária das empresas resultando no comprometimento direto e indireto do orçamento e da projeção de investimentos voltados a expansão dos negócios.

Para garantir a sobrevivência das microempresas e empresas de pequeno porte no mercado, com participação efetiva na geração de postos de trabalhos o governo federal implementou o Programa Simples Nacional, que reduz a carga tributária para esses negócios.

Com a economia globalizada, as empresas buscam reduzir seus custos operacionais para garantir melhores lucros e a despesa com pagamento de tributos é um aspecto considerável. No caso das microempresas e empresas de pequeno porte, a tributação diferenciada é um benefício que assegura sua participação no mercado de forma legal.

O Modelo Simples Nacional de tributação para as microempresa e empresas de pequeno porte possibilita a atuação legal desses pequenos negócios no mercado, buscando-se superar o paradigma construído, descrito a partir das pesquisas do SEBRAE (2008), que estima em cerca de 80% dessas empresas com paralisação de suas atividades com menos de um ano de existência.

Com a finalidade de garantir um tratamento tributário diferenciado, a Constituição de 1988 adotou o princípio da proporcionalidade, ao destinar as microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP) princípios de Ordem Econômica singulares, conforme é descrito no Inciso IX do art. 170 que trata do favorecimento e proteção da legislação fiscal em todo território brasileiro.

A perspectiva social dos pequenos negócios é assegurada na legislação fiscal como forma de garantir a operacionalidade das atividades econômicas, com a geração de postos de trabalho e renda, indispensáveis a produção da dignidade humana.

A adoção do Modelo Simples Nacional como referencial de tributação para as microempresas e empresas de pequeno porte tem como finalidade regularizar os pequenos negócios tornando possível a participação plena nas atividades econômicas que se desenrolam na sociedade, além de estimular a participação social para geração de empregos e renda.

A tributação diferenciada aplicada aos pequenos negócios alcança relevância social e política na medida em que se incentiva o micro e pequeno empresário a superação da atividade informal, criando inclusive alternativas para obtenção de linhas de créditos para estruturação do negócio.

Os avanços ao fortalecimento das microempresas e empresas de pequeno porte foram garantidos pelo Estado mediante um conjunto de ações que resultaram na promulgação da Lei Geral da Micro e Pequena Empresa, Lei nº 123, que foi sancionada pelo Presidente da República, Luis Inácio Lula da Silva em 14/12/2006, após três anos de debates e negociações, caracterizados por um conjunto de dispositivos legais que determinam o tratamento diferenciado, simplificado e favorecido aos pequenos negócios.

No âmbito tributário, o modelo simplificado adotado para as microempresas e empresas de pequeno porte vem ampliar as perspectivas de participação dos pequenos negócios no mercado, revelando que há espaço para todos os segmentos empresariais.

A estratégia do governo federal ao instituir o Modelo Simples Nacional busca incentivar a legalização do pequeno negócio, com a oferta de facilidade no pagamento de impostos, obtenção de crédito, acesso à tecnologia, exportação, participar em processos licitatórios públicos e se formalizar juridicamente.

A acessibilidade as linhas de crédito, a participação no processo produtivo de forma diferenciada, revela o quanto o governo federal ao instituir o modelo de tributação diferenciada para as microempresas e empresas de pequeno porte, fortalece as medidas destinadas a superação do quadro de desemprego e estabilidade dos pequenos negócios no mercado.

Diante das perspectivas diferenciadas de operacionalização da tributação para as microempresas e empresas de pequeno porte, o estudo elegeu como problema central de estudo: A implementação do modelo simples nacional de tributação para as microempresas e empresas de pequeno porte tem contribuído para ampliar sua rentabilidade e fortalecimento no setor produtivo?

Para investigar o problema supracitado, elaborei as seguintes questões norteadoras: Que relevância se apresenta na adoção do modelo simples nacional para o fortalecimento das microempresas e empresas de pequeno porte no mercado? Que caracterizações se apresentam no modelo simples nacional que auxiliam na consolidação do pequeno negócio? Quais são as vantagens do modelo simples nacional para as microempresas e empresas de pequeno porte?

Objetivou-se com o estudo analisar os impactos da adoção do modelo simples nacional de tributação às microempresas e empresas de pequeno porte, buscando-se apontar para os avanços do processo de fortalecimento desses negócios no cenário das atividades sociais e econômicas.

O percurso metodológico do estudo se fundamentou na abordagem qualitativa, representada pela pesquisa bibliográfica realizada em livros, artigos disponibilizados em sites eletrônicos, fontes documentais representadas por legislações e pareceres.

O estudo está dividido em cinco momentos que se interligam, tornando possível discutir possível discutir o tema em sua abrangência. No primeiro, discuto o percurso histórico do tributo com a finalidade de situar o leitor sobre a gênese e a evolução; no segundo momento, discuto a caracterização da microempresa e empresa de pequeno porte com a finalidade do pequeno negócio na atividade econômica e seus reflexos sociais; no terceiro momento descreve-se o código nacional de tributação; no quarto analisa-se o Simples Nacional e sua aplicação nas microempresas e empresas de pequeno porte, no quinto foi elaborado um estudo de caso com a aplicação do modelo Simples Nacional, e por fim, as considerações finais.

2 A PERSPECTIVA SOCIAL DO TRIBUTO

O presente capítulo objetiva sistematizar a trajetória do tributo na sociedade brasileira, a partir do enfoque jurídico descrito na produção do conhecimento científico sobre o tema. O tributo teve um papel decisivo no fortalecimento do Estado a partir do recolhimento de obrigações impostas ao cidadão com a finalidade de financiar os serviços públicos e garantir o funcionamento da máquina administrativa estatal.

É fundamental que se compreenda o quadro evolutivo do tributo e sua relação com a sociedade em vista da necessidade de identificar sua importância no funcionamento do Estado.

A tributação passou a ser alvo de questionamento em função das relações de desigualdades construídas na sociedade. A aplicação de um sistema de tributação justo tem sido discutida nas relações do Estado com a sociedade, ocasionando amplos debates.

A complexidade que o tema abarca nos leva a fazer um recorte a partir da seguinte problematização: Que valor social é atribuído ao tributo como justificativa legal para subsidiar o funcionamento do Estado?

O percurso metodológico consta da sistematização de estudos realizados sobre a tributação no âmbito do direito tributário como forma de compreender as diversas fases que se construíram em relação as ações tributáveis vigentes na sociedade global e particularmente no Brasil.

A relevância do estudo do tema é pertinente em vista da necessidade de compreender seus desdobramentos que resultaram no tratamento diferenciado aplicado as microempresas e empresas de pequeno porte, através do modelo simples nacional.

A questão da tributação por se apresentar um tema polêmico no campo empresarial é essencial que seja discutido na sociedade como forma de esclarecer a dinâmica que se apresenta nas relações do Estado com a sociedade. Com as mudanças imprimidas no Estado decorrente do ajuste fiscal ocorrido após a promulgação da Constituição de 1988, é possível discorrer sobre o processo evolutivo da tributação.

2.1 PERSPECTIVAS HISTÓRICAS

Segundo Martins (2007) etimologicamente a palavra tributo deriva do vocábulo latino *tributum*, que significa *pagar a outrem*, como dependência. Depreende-se a partir do significado etimológico que se trata de um pagamento como forma compensatória, ou seja, uma retribuição por um ganho obtido.

Na sociedade primitiva, os tributos eram feitos voluntariamente pelas pessoas de um determinado grupo para premiar os líderes ou chefes guerreiros. Nesse caso, é possível perceber a ausência da obrigação, decorrente da inexistência do Estado.

Posteriormente o tributo assumiu uma forma indenizatória, ou seja, constituiu-se como forma de pagamento obrigatório às tribos vencidas em disputas ou guerras, ou como saque dos espólios feitos a essas populações dominadas.

A origem do tributo não é sistematizada com exatidão na história da sociedade humana, conforme é expresso a seguir:

Não se pode precisar o momento exato do surgimento da tributação na história. Na verdade, a história da tributação se confunde com a história da própria convivência humana. Há indícios de arrecadação tributária desde a 2ª dinastia egípcia, o que demonstra a presença da tributação desde as civilizações mais remotas. O homem reuniu-se em grupos e parcela da produção econômica foi destinada pela sociedade ao poder central a fim de que este satisfizesse suas necessidades coletivas. O aglomerado humano à medida que se tornava mais denso passava a exigir do poder central maiores demandas e maiores dispêndios ao erário público e para cumprir essas exigências eram necessários recursos levantados junto aos componentes do próprio grupo social ou de grupos subjugados. Desta forma originou-se a prestação compulsória, dando origem ao tributo que se conhece hoje. Por isso, mesmo antes do surgimento do Estado na sua concepção moderna, a tributação já era fundamental às sociedades organizadas (SETENTA, 2007, p.23).

Depreende-se a partir das arguições acima que o tributo surge em decorrência do estabelecimento das relações de poder na sociedade, prescritas a partir da dominação imposta de um grupo sobre outro. À medida que os grupos se fortaleciam economicamente submetiam os outros grupos ao domínio, exigindo o espólio, como forma representativa de sua submissão.

Nesse contexto, é possível assegurar que a tributação surge decorrente da disputa entre grupos sociais no controle dos meios de sobrevivência, de modo que o grupo que exercia a dominação impunha a carga tributária ao grupo dominado, e

com o surgimento do Estado para mediar os conflitos esta prática se instituiu como forma de garantir a manutenção do aparelho administrativo.

A tributação na antiguidade já destacava a finalidade social para cobertura das despesas que cabiam ao Estado, sendo, portanto, um meio de garantir que a população contribuísse para manter em funcionamento os serviços públicos básicos.

Na antiguidade, tinha-se o tributo no sentido etimológico da palavra. Era utilizado para dividir o custo de manutenção do aparelho estatal. Distribuíam os custos, o financiamento das tribos. Assim, foi a origem do tributo, até fazer evoluir esse conceito para o Estado Democrático de Direito que se tem hoje, o qual é uma expropriação do bem do particular, mas de uma forma legal, ou seja, prescrita em lei. [...] Antigamente, os dominadores expropriavam os bens dos particulares, para fazer daquilo uma receita, um aparato, mas através da dominação propriamente dita. Modernamente tem-se o tributo, com institutos democráticos (SOUZA, 2006, p.11).

A participação da sociedade no custeio das atividades do Estado foi a base para a constituição da tributação imposta aos indivíduos, e a partir daí tal sistema foi evoluindo em decorrência da interferência das teorias que fundamentaram o funcionamento do Estado.

Segundo Garelli (1982) a Mesopotâmia, considerada o berço das civilizações, é tida como a precursora dos sistemas de tributação, baseado na tributação imposta aos camponeses para manutenção do Estado, decorrente da cobrança sobre os excedentes da produção agrícola. A sociedade mesopotâmica sob o controle da igreja dividia as terras e arrecadava os tributos das cidades – estado, redistribuindo-os para cada tribo ou vila, de acordo com a sua necessidade.

O processo de repartição de terras dos templos nos quais uma quarta parte da terra cultivável era de propriedade do “senhor” e atendia às necessidades do culto e do templo. Segundo essa repartição existia campos de subsistência, destinados a manter a comunidade, e campos de cultivo, que eram arrendados em troca de uma taxa que chegava a um sétimo ou um oitavo da colheita, e todo esse valor seria destinado ao templo em forma de tributo. Não há dúvida de que os templos gozaram de recursos consideráveis. (GARELLI, 1982, p. 75).

A tributação sobre a atividade produtiva pode ser considerado como um dos princípios que fundamentaram a adoção do imposto no Estado, visando recolher alguma parte do que foi produzido como destinação de interesse público. A perspectiva divina a título de “contribuição” originou o enriquecimento da igreja,

sendo esta instituição um importante centro econômico da antiguidade e dos demais períodos históricos.

Com a organização do Estado, a tributação foi um dos elementos que passou a fazer parte do conjunto de normas jurídicas aplicadas à administração como forma de custear o funcionamento da máquina pública. Deve-se considerar que a formação do Estado teve como pressuposto básico para o funcionamento, os princípios institucionais da Igreja.

Tendo em vista que a forma de governo era altamente influenciada pela religião, concluímos que a religião exercia forte influência também sobre a cobrança de impostos, uma vez que estes eram destinados a suprirem necessidades dos templos e serem utilizados em rituais. É também através dessa importância religiosa que a classe monárquica recebe o direito de posse sobre tudo o que é produzido sobre suas terras, de onde surgira a exploração do povo e apareceriam as primeiras formas de injustiça social (TELLES e GOULART 2005, p. 119).

A tributação como forma de suprir as necessidades de manutenção da Igreja foi também adotada nas estratégias de manutenção das operações no Estado, de modo que a cobrança de impostos sobre as atividades econômicas, em especial, na agricultura, por ser a única que o homem se dedicava, passou a ser praticada.

O domínio da igreja nem sempre foi consenso, pois no decorrer da história, houveram povos que se colocaram em contraposição a tal condição, e de acordo com Telles e Goulart (2005), a primeira lei para reverter essa situação foi criada por Urukagina, rei de Lagash, por volta de 2400 a.C.. Sua intenção foi combater a exploração dos camponeses pelos sacerdotes e pelos ricos proprietários de terras.

Esses códigos dificilmente se tratam de um tipo de constituição, mas eles podem ser considerados os precursores a códigos posteriores. Urukagina, rei de Lagash, assumiu o trono durante um período de prosperidade lucrativa – uma prosperidade apoiada por tributação pesada e demanda de tributo da Suméria, e a maioria de Akkad. Os funcionários do governo e sacerdotes do estado eram bastante corruptos e mantiveram uma porção grande da renda de tributo para os próprios negócios deles, tirando vantagem assim do cidadão. (TELLES e GOULART, 2005, p. 120).

A contestação dos valores tributáveis esteve na pauta de reivindicações dos povos, que se colocavam contrário à ação do dominante frente à cobrança do tributo. Assim, é possível salientar o quanto a contraposição a forma abusiva de cobrança de impostos, historicamente sempre esteve presente nas reações do povo.

- A questão da tributação se constituiu num problema social em decorrência da ação impositiva que se operacionalizou nas diferentes sociedades para garantir que o grupo controlador do poder explorasse os demais mediante a taxação nas atividades econômicas desenvolvidas.

Na Palestina, no ano 926 a.C., os registros bíblicos apontam as práticas austeras do herdeiro ao trono de Israel, Raboão, aplicadas ao povo, orientadas a partir do exemplo de gestão do patriarca. Dentre as medidas adotadas, consta-se a elevação dos tributos como estratégia de opressão, e práticas abusivas para manter o poder e o controle sobre a sociedade. Aqueles que não cumpriam às determinações sofriam penalidades que iam desde castigos corporais até a perda de seus bens.

Tal condição não foi possível permanecer, resultando em sucessivas guerras, resultando na desintegração do reino e a sucessiva perda de poder político frente as investidas de outros povos, culminando com o fim do reinado no ano de 721 a.C., derrotado pelos Assírios.

Na Roma antiga os tributos eram pagos pelos cidadãos. Durante a República, eram cobrados impostos para manutenção das guerras e todo cidadão romano tinha que contribuir independente de possuir posses ou não e quem decidia isso era o Senado.

O *tributum* era considerado, então, um empréstimo, e os cidadãos seriam reembolsados assim que a presa de guerra ou as contribuições do vencido o permitissem. Após a conquista da Macedônia (168 a.C.) o *tributum* foi definitivamente extinto para os cidadãos romanos, porque os tributos que a Macedônia devia pagar à urbe (no caso, Roma) permitiam liberar os romanos desse dever. (FRANCO, 2005, p. 21).

A prática de tributação do Estado romano diferenciava-se do modelo praticado entre outros povos, e funcionava como uma espécie de poupança, podendo o cidadão ser ressarcido dos valores. O custeio das operações do Estado passaram a ser canalizados de outras fontes, de tal modo que a carga de responsabilidade imposta ao cidadão, aos poucos foi extinta.

O modelo de gestão do Estado de forma diferenciada impuseram concepções divergentes sobre a sistematização do tributo, e quando se considera as políticas de Estado traçadas pelos imperadores romanos, Júlio César (100 a. C) e Vespasiano (79 d.C), é possível perceber mudanças quanto as práticas da

tributação. O primeiro, introduziu o imposto sobre as vendas (1%) e sobre a herança (5%); o segundo, realizou uma reforma fiscal ampla redobrando a tributação sobre as províncias e revogando a imunidade das cidades gregas. Assim, dependendo do modelo econômico que se configurava nos diversos contextos, a tributação sofria adaptações para atender as necessidades do Estado.

Contudo, é importante considerar que na Roma antiga, os impostos e tributos subsidiavam a quem estava no poder, traduzido pela riqueza e a opulência presentes na vida dos Césares.

Com a queda do império romano, o território foi dividido, denominado de feudos. Cada feudo possuía um senhor que detinha a posse da terra e das atividades econômicas que nela se desenvolviam. Os senhores feudais, sobreviviam da cobrança de tributos aos camponeses chamados de servos, pelo uso de suas terras, sendo uma classe que não possuía bens, pagavam aos senhores com a melhor parte das colheitas.

A tributação assume na Idade Média a partir do referencial do Estado romano um quadro de conotação social e política, que mais tarde possibilitaria a construção de um enfoque liberal na taxação imposta pelo Estado ao cidadão. O surgimento de novas classes sociais no contexto estatal levaram a diferentes formas de cobranças de impostos, assumindo de acordo com as relações de trabalho e produção, um quadro diferenciador.

Na Idade Média a corvéia era paga na forma de dias de trabalho, o camponês dedicava um ou mais dias às plantações do senhor feudal em prejuízo da própria. A talha era cobrada sobre o produto do trabalho do servo da gleba, que devia entregar parte dele ao suserano (FRANCO 2005, p. 24).

Além dessa forma de tributo, outras se fizeram presente na Idade Média, destacando as estratégias de financiamento das Cruzadas, que suprimiam do povo o custeio das atividades da Igreja para expansão do projeto de divulgação do cristianismo e controlar novos territórios para constituir seu patrimônio.

A crescente monetarização da sociedade e a elevação dos custos das guerras levaram os reis a recorrer à tributação, promovendo instituições representativas no período final da Idade Média como instrumentos de taxação e coletas de impostos. Grande parte da população foi penalizada com a elevação do sistema tributário, cuja finalidade era financiar as guerras, sustentar os exércitos e

outros gastos dos monarcas. Os mais afetados pelos tributos eram os camponeses ou os pequenos proprietários de terras.

Os grandes proprietários, através de uma série de privilégios e imunidades, conseguiam escapar do fisco, mas o mesmo não acontecia com os pequenos, que, às voltas com dívidas, insegurança, guerras, variações climáticas que afetavam as colheitas, não tinham como atender às crescentes exigências fiscais. A solução para um grande número deles foi procurar proteção junto ao grande proprietário, a quem vendiam suas terras, ou, fato mais comum, entregavam-nas como forma de escaparem dos arrecadadores de impostos. (PANTOJA, 2007, p. 01).

A desigualdade social se fortaleceu com as medidas impostas pela classe detentora dos meios de produção sobre aquelas que não possuíam recursos financeiros suficientes para cobrir as demandas exigidas pelo Estado, de modo que a pressão sobre os desafortunados se elevou a tal estágio que posteriormente foi contestado por uma classe que se construiu e se fortaleceu a partir da adoção do pensamento liberal.

A história social revela o quanto a tributação não somente custeou guerras, mas também originou as mesmas, sendo uma forma de garantir o poder econômico de um grupo sobre outro. Os maiores tesouros na antiguidade se formaram em decorrência das guerras.

As guerras constituíram uma das grandes fontes de receita para o tesouro de Estados da Antiguidade, principalmente o romano. É o que nos mostram as guerras de Roma com o Reino da Macedônia, com Cartago e mesmo com a Grécia. A vitória sobre o rei Perseu da Macedônia (171 a.C. – 168 a.C.) carregou milhares de sestércio romano (moeda de prata de 1,135 gramas) para os cofres da cidade. Cartago, igualmente vencida pelos romanos (265 a.C. – 241 a.C.) foi obrigada a pagar um tributo anual de 3.200 talentos (38,884 quilograma de matéria preciosa) durante dez anos. (FRANCO, 2005, p. 27).

Assim, a tributação desde seus primórdios caracterizou-se por grandes conflitos de ordem social e política. Com a evolução da luta de classes em torno do controle do Estado, os elementos contidos na produção das políticas tributárias comportam interesses de grupos, convicções ideológicas, articulações políticas, e outras.

Por se constituir como um fato social, gerado a partir das relações sociais, a tributação deve ser estudada no âmbito político e econômico, orientadas a partir da

concepção de Estado que se desenvolve resultante do campo de forças sociais e políticas que desenham formas de tributação aplicadas à sociedade.

2.2 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A HISTÓRIA DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

O processo de colonização do Brasil teve na tributação um dos elementos centrais para o enriquecimento e manutenção da opulência da Coroa Portuguesa, a partir da taxação sobre produtos extraídos da colônia, em especial (ouro, prata, pedras preciosas, especiarias etc.).

O projeto de acumulação português concentrava-se na exploração dos recursos naturais, destinando-se um percentual à Coroa como forma de garantir o custeio das navegações, além de garantir a proteção às terras recém conquistadas.

O primeiro ônus fiscal implementado no Brasil foi na indústria extrativa, ressaltando a extração do Pau Brasil visto que a Coroa Portuguesa considerou esta mercadoria como monopólio real, autorizando sua extração mediante o compromisso de que o extrator erguesse fortificações ao longo da costa e pagasse o quinto do pau Brasil

Para Prado Júnior (2004) o modelo agrário exportador implantado na colônia deveria proporcionar condições de entesouramento, e a cobrança do quinto, foi a melhor forma encontrada pelo governo português para acumular riquezas. Tal sistema constituía-se do cálculo de 1456 quilos de ouro anuais, como pagamento mínimo determinado na Carta Régia de 03 de dezembro de 1750.

Complementando tal sistema, adotou-se o dízimo, que se constituía na décima parte da renda ou da produção recolhido aos cofres da nobreza. Em relação ao quinto, quando a produção de ouro começou a cair e não era garantido o pagamento, a Coroa instituiu um imposto intitulado a *derrama*.

A derrama era um tributo injusto, pois, [...] estipulava-se previamente um mínimo a ser pago anualmente ao governo real. Se ele não fosse conseguido através das formas usuais da cobrança do quinto, aplicava-se a derrama – isto é, toda a comunidade teria que contribuir até atingir o limite (CHIAVENATO, 1994, p. 35).

A adoção da tributação no Brasil não teve um amplo campo de debate na recém criada sociedade colonial, de forma que a imposição dos agentes que controlavam politicamente a colônia foi prevalecente, estabelecendo-se cargas tributárias elevadas como forma de garantir os interesses do grupo de poder. Com o avanço das relações sociais e o surgimento de novos espaços de poder e atividades econômicas, a questão da tributação ganhou novas perspectivas de discussão, conforme se descreveu no cenário político brasileiro. Os impostos foram os pivôs de um sem-número de rebeliões populares e objeto de inúmeras controvérsias políticas ainda antes de se constituírem uma importante fonte de recursos para as nações (FRANCO 2005, p. 25).

A criação do Estado Nacional decorrente da promulgação da Constituição de 1824 instituiu um novo modelo tributário para o Brasil conforme previsto no Item X do art.15 que resguardava ao Poder Legislativo a incumbência de fixar, anualmente, as despesas públicas, e repartir a contribuição direta. Sem isenção de contribuição para aqueles que estavam na obrigação de fazê-la, para manter as despesas do Estado.

Percebe-se que o tratamento diferenciado para pagamentos de tributos no Brasil não se fez presente nas medidas do Estado, assegurando a todos os cidadãos que detinham o controle sobre os meios de produção, do pagamento do imposto.

A lógica estabelecida pelo Estado quanto a repartição das despesas entre todos os cidadãos, não refletia a realidade social e econômica, pois nem todos que possuíam bens e posses, produziam em escala de igualdade, principalmente pelo fato de se apresentar situações geográficas diferenciadas, que faziam a diferença numa base econômica essencialmente agrária.

Diante de tal realidade, a tributação no Brasil foi objeto de contestações e de conflitos entre grupos sociais e o Estado com a finalidade de garantir o tratamento diferenciado, em função das singularidades que cada região apresentava. De acordo com Martins (2007), tal situação inviabilizava o desenvolvimento das províncias que não conseguiam atender as demandas sociais.

Esse cenário somente foi alterado a partir da Constituição de 24/02/1891, quando então o Brasil adotou o regime de separação de fontes tributárias, determinando os impostos que cabiam à União e aos Estados, dando-lhes poder de criar outras receitas tributárias, além dos impostos discriminados na Constituição.

Ao governo central couberam privativamente o imposto de importação, os direitos de entrada, saída e estadia de navios, taxas de selo e taxas de correios e telégrafos federais; aos estados, foi concedida a competência exclusiva para decretarem impostos sobre a exportação, sobre imóveis rurais e urbanos, sobre a transmissão de propriedades e sobre indústrias e profissões, além de taxas de selo e contribuições concernentes a seus correios e telégrafos. Quanto aos municípios, ficaram os estados encarregados de fixar os impostos municipais de forma a assegurar-lhes a autonomia. (VARSAÑO, 1997, p. 02).

Mesmo com a autonomia para tributar, os Estados não conseguiam avançar no atendimento das demandas sociais decorrentes do recolhimento dos impostos, deixando muitas vezes de conceder os direitos garantidos na Constituição. Segundo Martins (2007) o imposto federal era uniforme em todo território nacional, e a União não poderia estabelecer distinções e preferências em relação a um Estado ou a um Município.

As mudanças sociais e políticas no Brasil após a década de 1930 culminaram com um conjunto de reformas decorrentes da experimentação de um novo modelo econômico, o urbano-industrial, cuja base econômica foi a indústria de base.

No Estado Novo de Getúlio Vargas a Constituição de 1934 promoveu modificações na tributação, principalmente no âmbito dos estados e dos municípios, com a finalidade de garantir a autonomia dos interventores indicados pelo poder central.

Os Estados foram dotados de competência para decretar o imposto de vendas e consignações, ao mesmo tempo em que se proibia a cobrança do imposto de exportações em transações interestaduais e limitava-se a alíquota deste imposto a um máximo de 10%. Quanto aos municípios, a partir da Constituição de 1934, passaram a ter competência para decretar alguns tributos. (...) o imposto sobre vendas e consignações tornou-se a principal fonte de receita estadual. Nos municípios, os impostos sobre indústrias e profissões e o imposto predial, permaneceram como os mais importantes. Quanto à composição da receita tributária federal, o imposto de importação permaneceu como principal fonte de receita até o final dos anos de 1930, quando foi superado pelo imposto sobre consumo. (GIANBIAGI, 2008, p. 245).

A questão tributária passou a ter um forte teor político a partir do fortalecimento do poder dos Estados, que passaram a ter maiores níveis de competências para definir a natureza de impostos a serem arrecadados. Dessa forma foi possível compor a forma de arrecadação que cada unidade da federação deveria estar encarregada de executar.

A Constituição de 1937 não promoveu grandes mudanças tributárias em vista da continuidade da política econômica e do modelo de Estado que se configurava na sociedade brasileira, pautado no fortalecimento da indústria de base.

A partir da Constituição de 1946 houve alterações significativas no sistema de tributação, decorrente da intenção de reforçar as finanças dos municípios. Foram adicionados dois novos impostos na sua área de competência: o imposto do selo municipal e o imposto de indústrias e profissões. O último, já estava sendo arrecadado pelos municípios e, na prática, se tornou uma versão municipal do imposto de vendas e consignações.

Assim, embora não tenha promovido uma reforma da estrutura tributária a Constituição de 1946 modificou profundamente a discriminação de rendas entre as esferas do governo, institucionalizando um sistema de transferências de impostos. Este sistema foi, mais tarde, já no início da década de 60, reforçado pela Emenda Constitucional nº. 5 que atribuiu aos municípios 10% da arrecadação do imposto de consumo e aumentou de 10 para 15% a participação dos mesmos no IR. Esta Emenda também transferiu da órbita estadual para a municipal os impostos sobre a transmissão de propriedades inter vivos e sobre a propriedade territorial rural. Este último foi transferido para a competência da União pela Emenda Constitucional nº. 10, cabendo a esta, entretanto, entregar o produto da arrecadação ao município de localização do imóvel tributado (VARSANO, 1997, p. 4).

O enfoque da tributação na discriminação de rendas entre as diferentes esferas governamentais possibilitou garantir tanto aos Estados quanto aos Municípios maiores perspectivas de arrecadação para atendimento das demandas internas.

Com o aumento das responsabilidades do Estado, a arrecadação foi fundamental para avançar na operacionalização da máquina administrativa dos entes federados, em vista do aumento demográfico e de novas perspectivas que se construíram no âmbito social e econômico.

Desse período até 1966, o Brasil comandou um esforço de desenvolvimento industrial, criando o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDE) em 1952, buscando, assim, atrair capital estrangeiro para o país. Além disso, programou o desenvolvimento regional através da criação da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE).

Sob tal perspectiva, os tributos não faziam frente às despesas geradas com o desenvolvimento industrial e regional, havendo, portanto, a necessidade de reorganização dos setores, as chamadas “reformas de base”. Neste contexto, como

prioritária, aparece a reforma tributária, tanto para solucionar os problemas orçamentários, quanto para gerir recursos que apoiassem as reformas planejadas.

Segundo Rezende (2008), nos anos que se seguiram à reforma tributária, muitas críticas foram feitas ao reaparelhamento do sistema arrecadador, pois havia uma excessiva carga sobre o setor produtivo, tanto pelo imposto de consumo, quanto pelo imposto de renda de pessoas jurídicas. Além disso, as alterações ocorridas na legislação no imposto de renda de pessoas físicas (Leis 4.069 e 4.154) de 1962, contribuíram para a indignação já existente, uma vez que, contrariamente à intenção – centrar a arrecadação do imposto de renda nas pessoas físicas – houve uma intensificação da receita do imposto das pessoas jurídicas (50% contra 30% das pessoas físicas em 1960).

Com a reforma de 1960 foi implantado um sistema tributário inovador, do ponto de vista administrativo e técnico, dotado de potencial para interferir na alocação de recursos da economia e amplamente conectado às metas de política econômica traçadas em nível nacional. [...] O principal aspecto modernizador da reforma foi a mudança foi a sistemática de arrecadação, priorizando a tributação sobre o valor agregado, em vez de “em cascata” – referente a impostos cumulativos. (GIANBIAGI, 2008, p. 246).

Dois impostos foram criados sobre o valor agregado: o imposto sobre produtos industrializados (IPI) e o imposto sobre circulação de mercadorias (ICM). Este último, algum tempo mais tarde, sofreu alteração passando a ser o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS).

A reforma de 60 possuía o objetivo de elevar o nível de esforço fiscal da sociedade brasileira, de modo que mantivesse o equilíbrio orçamentário e possuísse recursos (acumulação de capital) no processo de desenvolvimento econômico do país. Nos anos que se seguiram à reforma tributária, alguns aspectos foram intensificados:

a) a centralização de recursos arrecadados na esfera da União, principalmente através da redução dos percentuais de transferência do fundo de participação e b) a ampla concessão de incentivos e subsídios à atividade produtiva, principalmente no âmbito do IRPJ, mas também do IPI e do imposto de importação (GIANBIAGI, 2008, p. 248).

As mudanças introduzidas na reforma de 60 fizeram com que a carga tributária atingisse 25% do PIB, permanecendo por quase toda década de 70. Com as alterações na legislação tributária, ao longo de 80, foi possível manter o nível da

carga tributária, ocorrendo uma oscilação em torno de 23% a 24% do PIB, na segunda metade da década, salvo na época do Plano Cruzado quando atingiu cerca de 27%.

As novas tendências assumidas pelo Estado Liberal na contemporaneidade imprimiram novas faces a política fiscal no Brasil com a finalidade de garantir maiores níveis de crescimento econômico e promover a arrecadação com o objetivo de cumprir as determinações impostas pelos organismos internacionais.

Para Rezende (2008) o ajuste fiscal do Estado teve como finalidade promover o crescimento econômico e proporcionar maiores níveis de arrecadação através da tributação, assegurando o combate a evasão e a sonegação. Essas medidas tiveram como princípio básico a definição de alíquotas de impostos fixadas em níveis compatíveis com a capacidade contributiva das empresas.

Para operacionalizar tais medidas o Estado optou pela simplificação tributária que incluiu a redução do número de impostos para garantir a funcionalidade e a operacionalidade das microempresas e empresas de pequeno porte.

3 A MICROEMPRESA E A EMPRESA DE PEQUENO PORTE NO CONTEXTO DAS RELAÇÕES DE PRODUÇÃO

O presente capítulo tem como finalidade descrever as caracterizações que compõem a microempresa e a empresa de pequeno porte de acordo com o contexto das relações de produção em que elas se inserem no desempenho das atividades produtivas conforme é previsto na legislação tributária brasileira.

O tratamento tributário diferenciado aplicado a essas organizações teve como objetivo promover a sustentabilidade do pequeno negócio no Brasil em decorrência das experiências negativas vivenciadas por um elevado contingente de negócios que não conseguiam se estabelecer no mercado, o que levou o Estado a adotar uma política fiscal específica.

Diante do cenário complexo que as microempresas e empresas de pequeno porte atuam, levantei o seguinte problema de investigação: Ao limitar a caracterização da microempresa e empresa de pequeno porte a um determinado limite de renda bruta, não estaria o Estado restringindo o desenvolvimento desses negócios?

O problema levantado me levou a construir as seguintes questões norteadoras: a caracterização da microempresa e empresa de pequeno porte delimitada na renda bruta traduz de fato sua condição? O tratamento tributário diferenciado incentiva o desenvolvimento dos pequenos negócios no Brasil? A evolução das leis tributárias no Brasil estimularam a legalização dos pequenos negócios?

O estudo constou de um levantamento bibliográfico pertinente a temática circulado em livros, revistas especializadas, artigos que circulam em sites eletrônicos, os quais permitiram sistematizar as informações pertinentes ao tema.

3.1 CARACTERIZAÇÃO DA MICROEMPRESA E EMPRESA DE PEQUENO PORTE

De acordo com a Lei Nº 9.841, de 05 de outubro de 1999, foi instituído o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Médio Porte, assegurado no texto constitucional e previsto nos seus artigos 170 e 179. Essa Lei especifica que as micro e empresas de pequeno porte tem tratamento jurídico diferenciado e simplificado nos campos administrativos, tributário, previdenciário, trabalhista, creditício e de desenvolvimento empresarial assegurando-lhes o fortalecimento de sua participação no processo de desenvolvimento econômico e social. (SOUZA FILHO, 2002, p.23)

As reformas do fisco no Brasil trouxeram novas perspectivas para o fortalecimento das micro e pequenas empresas mediante a adoção de um modelo simplificado de tributação com a finalidade de garantir condições mínimas ao funcionamento e a construção de perspectivas destinadas a sobrevivência dessas organizações no mercado.

De acordo com a Lei Complementar 123 de 14 de dezembro de 2006, em seu art. 3º consideram-se microempresa ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário a que se refere o art. 996 da Lei 10.406 de 10/01/2002, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, desde que:

No caso das microempresas, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (Duzentos e Quarenta Mil Reais);

No caso das empresas de pequeno porte, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, a receita bruta superior a R\$ 240.000,00 (Duzentos e Quarenta Mil Reais) e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (Dois Milhões e Quatrocentos Mil Reais) (BRASIL LEI ...Nº 123).

O tratamento diferenciado dispensado as microempresas e empresas de pequeno porte relativo à tributação constituem-se numa alternativa de incentivar o trabalho autônomo mediante tributação específica, com a finalidade de estimular o empreendedorismo, possibilitando a geração de postos de trabalho, renda, a partir da legalização das atividades produtivas, como forma de reduzir o trabalho precário, informal.

O Estado ao estabelecer como parâmetro a receita bruta a fim de caracterizar a microempresa e a empresa de pequeno porte, possibilita a aplicação de um sistema de tributação diferenciada, considerando as limitações que essas organizações apresentam em relação às grandes corporações.

O tratamento diferenciado do Estado para fortalecer a constituição da microempresa e a empresa de pequeno porte compreende uma perspectiva social, política e econômica, no sentido de avançar no desenvolvimento sócio-econômico do país, tendo em vista o quadro de crise do mundo do trabalho, e a necessidade de avançar na consolidação do empreendedorismo.

A partir das limitações impostas à receita bruta das microempresas e empresas de pequeno porte, é possível assegurar um modelo tributário simplificado aplicado a tais organizações, objetivando garantir maiores níveis de lucratividade e fortalecimento desses pequenos negócios no mercado.

Para Silva e Limiro (2007) o referencial de identificação da microempresa e empresa de pequeno porte a partir da receita bruta, produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, sinaliza um limite que deve ser considerado para se garantir os benefícios previstos na legislação tributária. Assim, ao limitar a caracterização das microempresas e empresas de pequeno porte é possível manter o caráter social do tributo diferenciado aplicado a estas organizações como forma de estimular sua presença no mercado, com auto-suficiência e autonomia.

O enquadramento da microempresa e empresa de pequeno porte deve ser realizado junto à Junta Comercial ou ao Registro Civil das Pessoas Jurídicas mediante a comunicação da qual constam a situação da microempresa ou empresa de pequeno porte, o nome e demais dados de identificação da empresa, a indicação do registro da firma e a declaração do titular ou de todos os sócios de que o valor da receita bruta anual da empresa não excedeu no ano anterior o limite dos incisos I e II.

Quanto as obrigações constantes do regime previdenciário e trabalhista as microempresas e empresas de pequeno porte devem: proceder à anotação na carteira de trabalho e previdência social do vínculo empregatício de seus funcionários; apresentar Relação Anual de Informações Sociais- RAIS e o Cadastro de Empregados e Desempregados – CAGED; arquivar os documentos comprobatórios de cumprimento das obrigações trabalhistas e previdenciárias e apresentar a guia de recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social.

Em relação ao apoio creditício, a Lei Nº 9.841, no artigo 15, assegura à micro e pequena empresa linhas de crédito específicas nas instituições financeiras oficiais, ao mesmo tempo em que são oportunizados programas de treinamento, desenvolvimento gerencial e capacitação tecnológica articuladas as linhas de financiamento. (SOUZA FILHO, 2002, p.31)

A participação do Estado no desenvolvimento empresarial da micro e pequena empresa é previsto na Lei Nº 9.841, nos seus artigos 19 a 24, em que, mecanismos de incentivos fiscais e financeiros de forma simplificada e descentralizada asseguram desenvolvimento e capacitação tecnológica na área empresarial, tratamento diferenciado nas atividades de importação e exportação de produtos são algumas das medidas que visam promover seu fortalecimento e consolidação no mercado.

Tais medidas protetivas do Estado visam assegurar a essas organizações a participação no processo produtivo considerando os limites para participação no mercado. Na economia globalizada é possível fatiar o espaço de produção e consumo para os pequenos negócios.

De acordo com as considerações apresentadas por Filho (2002, p.34), “o micro e pequeno empresário do Brasil apresenta um quadro particularizado, pois ele origina-se das diferentes categorias de sujeitos que constituem a população

economicamente ativa”. Em geral, a escolaridade predominante é do nível médio completo, dedicando seu tempo exclusivamente as suas atividades, trabalhando em média de dez a dezesseis horas diárias, muitas vezes com restrições de descanso.

Segundo Souza Filho (2002) a visão do micro e pequeno empresário brasileiro ainda se revela amadora, pois ele é incapaz de discernir as diferenças entre as pessoas física e jurídica, de modo que a relação de trabalho com os empregados é caracterizada por níveis de informalidade, o que sucessivamente gera quadros de conflitos, resolvidos geralmente na justiça do trabalho e ocasionando ônus elevados.

Diante dessa realidade, o Estado buscou assegurar ao microempresário e o empresário de pequeno porte, um modelo de tributação compatível com a condição e a caracterização do negócio, com a finalidade de fortalecer o trabalho autônomo no contexto econômico.

Apesar de todos os predicativos que envolvem a caracterização das microempresas e empresas de pequeno porte, Souza Filho (2002, p.36) destaca que “eles são responsáveis diretamente por quase quatro milhões de empresas formalizadas e pelo menos dez milhões de empresas informais”, o que significa uma importante contribuição no processo produtivo gerando trabalho e renda para a sociedade em geral.

O micro e pequeno empreendedor desempenha atividades diferenciadas no negócio e muitas vezes ele compra, vende, paga, contrata, de modo que tudo depende da sua força de trabalho. Contudo, o sucesso do negócio, de acordo com as perspectivas apresentadas por Souza Filho (2002, p.110) é de que “cada mil que iniciaram atividades por conta própria somente um cresce e faz sucesso”.

As mudanças ocorridas no cenário globalizado, marcado por uma concorrência agressiva e alta competitividade, levaram a transformações no perfil do micro e pequeno empresário, implicando o domínio de novas habilidades e competências exigidas segundo as novas relações estabelecidas no mercado.

As condições apresentadas no cenário globalizado implicam novas demandas de aprendizado ao micro e pequeno empreendedor e, especialmente, no planejamento e gestão do negócio, devendo ser adotadas medidas que favoreçam o entendimento da realidade que ele se insere, possibilitando-lhe melhores resultados em suas atividades.

Um dos aspectos relevantes a ser considerado está o custo, pois, nem todos que se arriscam nas atividades empreendedoras, “conseguem vislumbrar as implicações que apresentam no negócio”, de modo que o conhecimento da área contábil é essencial para a melhoria da performance e a elevação do nível de sobrevivência no mercado. (SOUZA FILHO, 2002, p.39)

As dificuldades de fortalecimento dos segmentos empresariais de micro e pequeno porte no mercado globalizado e competitivo têm uma relação direta com a falta de preparo adequada dos seus gestores, pelo fato de não ter a sua disposição conhecimentos sólidos que permitam a construção da visão de negócio. De acordo com as considerações de Souza Filho (2002, p.38) eles em sua maioria, “não sabem fazer cálculos de custos”, fato que impacta diretamente na sobrevivência do empreendimento.

As restrições em relação ao conhecimento das regras do jogo, o amadorismo com que se trata a gestão culmina, em diversos momentos, com a perda dos recursos financeiros em processos de reclamações trabalhistas, como também por não conhecerem as estratégias de marketing, como por exemplo, na promoção do produto. O desconhecimento em relação às vantagens competitivas leva a micro e pequeno empreendedor a trabalhar entre doze a dezesseis horas, contando, em muitos casos, com a intensa participação dos membros da família no negócio.

O quadro apresentado, em relação à constituição da maioria das novas empresas, está relacionado a ex-trabalhadores que perderam seus empregos, ou que não viram mais possibilidades de ascensão nas empresas em que trabalhavam, de modo que as alternativas de melhorias de condições de vida, estão ligadas à busca de realização do próprio negócio baseado em premissas inadequadas e baseadas num empirismo que não é suficiente para obtenção de sucesso.

As novas configurações traçadas nas três últimas décadas do século XX no cenário mundial levaram à exaustão dos postos de trabalho, resultante das mudanças no processo de gestão do trabalho e aplicação das tecnologias, com a robotização e automação de processos.

Tais condições é que levaram a classe trabalhadora a busca do trabalho autônomo por meio da criação de microempresa, que se estrutura em limites, tanto do ponto de vista financeiro, contando com um capital restrito, quanto do ponto de vista estrutural, delimitada num espaço físico capaz de produzir com reduzido quadro de funcionários e com instalações físicas limitadas. (CORREA, 2000, p.39).

A microempresa e a empresa de pequeno porte funciona preliminarmente em caráter experimental, e de acordo com Correa (2000, p.47), em determinadas situações ela “tem início na própria residência do proprietário” e, caso o negócio tenha sucesso, o ambiente domiciliar é transformado e sofre adaptações para um melhor desempenho das suas atividades produtivas.

Nessas organizações se constrói um ambiente de trabalho familiar, onde as relações são informais devido à proximidade do proprietário com o empregado que, muitas vezes, é gerente e operador ao mesmo tempo, participando ativamente da produção. Segundo Correa (2000, p.50), o ambiente interno permite que “patrão e empregado vivenciem situações que muitas vezes podem comprometer o negócio”, resultando em perda de produtividade, e como consequência a falência.

A informalidade nas relações interpessoais na microempresa impede que ela cresça e se estabilize no mercado, pois o empregado muitas vezes não se reconhece como tal e em diversas situações, compromete o andamento da produção.

As pequenas organizações disputam o mercado com grandes empresas, numa condição de desigualdade, levando muitas vezes ao fracasso do negócio. Para Correa (2000, p.54), é fundamental que a microempresa e a empresa de pequeno porte “avaliem o ambiente para que possam atuar de acordo com as limitações do capital e a demanda de produtos que disponibiliza no mercado”, para salvaguardar sua sobrevivência.

Disputando o mercado em que a livre concorrência é a lógica estabelecida, para garantir a sobrevivência é fundamental que a microempresa se estruture internamente, adotando um modelo de gestão que proporcione a divisão das tarefas adequadamente, do contrário, pode resultar no fracasso do negócio. A necessidade de construir um ambiente interno capaz de garantir a cada um dos participantes a devida compreensão do seu papel no processo de produção, é elementar para o negócio se estabelecer e garantir lucro.

A reflexão sobre a microempresa e a empresa de pequeno porte comporta algumas características que estão diretamente relacionadas à natureza da atividade econômica por elas exercida, de tal modo que se apresentam suas próprias peculiaridades e, “comumente à sua finalidade de participação no mercado e na economia”. (RODRIGUES, 2000, p. 34).

Segundo Pinheiro (2000, p. 22), os pequenos empreendimentos na área de negócios estão, geralmente, delimitados pelos seguintes fatores ou condições: “a empresa é de propriedade de um indivíduo ou pequeno grupo de pessoas”; é administrada pelo(s) proprietário(s) de forma independente e, mesmo quando profissionalizadas, este(s) se conserva(m) como principal centro de decisões; seu capital é financiado, basicamente, pelo(s) proprietário(s); tem uma área de operações limitada, geralmente, à da sua localização ou, quando muito, à região onde está situada; sua atividade produtiva não ocupa uma posição de destaque ou predominância em relação ao mercado.

As microempresas e empresas de pequeno porte são pequenas unidades comerciais situadas em uma determinada região e diretamente ligadas a esta. Observa-se que também atuam como instrumento de desenvolvimento de áreas periféricas, fixação de renda nessas áreas, geralmente menos desenvolvidas, atenuando os desequilíbrios regionais e minimizando a migração para os grandes centros urbanos. E, por tratarem-se de pequenas unidades de negócios, são mais ágeis, flexíveis e enxutas, pois, não fazem parte de sua estrutura níveis organizacionais e hierárquicos complexos.

Uma tendência das pequenas organizações está na contratação de pessoas para o primeiro emprego e por conseguinte, gera a formação de seu próprio quadro de recursos humanos, transformando-se em campo de treinamento de mão-de-obra, particularmente de especialistas (balconistas; mecânicos; padeiros; etc.). Sua proximidade com o público interno e externo facilita a comunicação e o atendimento às suas necessidades, diminuindo, sobremaneira, as distorções, conflitos e disfunções. (RODRIGUES, 2000, p. 5.).

A microempresa e a empresa de pequeno porte são responsáveis pela ocupação de uma grande parte da população economicamente ativa. Assim, considera-se importante o desenvolvimento de políticas menos burocráticas e mais acessíveis que possibilitem o crescimento do setor, diminuindo a taxa de mortalidade destas empresas. É importante destacar que estas empresas são iniciadas pelo achismo, ou seja, não há nenhum tipo de pesquisa de viabilidade do negócio, como por exemplo, pesquisa de mercado e/ou identificação de nicho de mercado.

A falta de preparo e esclarecimento dos empresários os leva a temer a participar de pesquisas e estudos que procurem identificar suas dificuldades e necessidades para um melhor gerenciamento. Observa-se também que a própria

questão contábil é terceirizada, levando a crer que os empresários não conhecem, como deveriam, os meandros da contabilidade.

3.2 A EVOLUÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA APLICADA AS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE

A presença das microempresas e empresas de pequeno porte no contexto das relações de produção passou a ter significado na composição de políticas tributárias diferenciadas em função do papel social que elas desempenham, particularmente, na geração de postos de trabalho.

No entanto, mesmo contribuindo para a minimização das disparidades sociais, a presença das microempresas e empresas de pequeno porte não foi tratada de forma diferenciada na legislação tributária no Brasil, e de acordo com Fabretti (2008), essas pequenas organizações sempre tiveram que enfrentar enormes dificuldades impostas pela burocracia e pela pesada carga tributária, considerado um dos fatores responsáveis pelo fracasso desses negócios no mercado.

Coube a Constituição de 1988 superar o tratamento tributário igualitário às microempresas e empresas de pequeno porte através da proteção, expresso no Inciso IX do art. 170, que prevê tratamento favorecido para essas organizações inseridas em todo território nacional.

De acordo com a Constituição Federal em seu art.179 a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e as 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.

A partir de tais medidas foi possível tornar viável a regularização do pequeno negócio no Brasil, assegurando as condições necessárias para desenvolver suas atividades econômicas, inclusive na prestação de serviços ao Estado, resultando na geração de mais postos de trabalho e renda para um contingente significativo de trabalhadores e trabalhadoras.

Posteriormente, a Lei nº 9.317/96 instituiu o regime tributário simplificado para as microempresas e empresas de pequeno porte denominado Sistema Integrado de

Pagamento de Impostos e Contribuições. Trata-se da unificação do pagamento de diversos impostos e contribuições num único documento de arrecadação federal, denominado DARF- Simples.

A natureza federal da Lei nº 9.317/96 incluiu apenas os tributos arrecadados pela esfera da União, contudo, desde que houvesse convênio com os Estados, Municípios e o Distrito Federal, os respectivos ICMS e ISS poderiam também ser recolhidos junto com os tributos federais, no documento denominado DARF - Simples.

A Lei nº 9.317/96 foi alterada pela Lei nº 11.196/05 com nova redação e passou a vigorar em 1º de janeiro de 2006 com alíquotas fixadas para o Simples Federal para as microempresas e empresas de pequeno porte, variando entre 3% a 5,4% conforme a faixa de receita bruta, denominada faturamento.

Segundo Fabretti (2008), a simplificação das obrigações relativas aos tributos federais contribuiu para alavancar a presença das microempresas e empresas de pequeno porte, especialmente no sentido de aplicar uma única alíquota sobre a faixa de faturamento e a unificação do recolhimento dos diversos tributos num único documento.

Visando ampliar o fortalecimento dos pequenos negócios no mercado, o governo federal instituiu o Simples Nacional através da Emenda Constitucional nº 42/03 acrescentou a alínea “d” ao Inciso III do art. 146 da Constituição Federal definindo tratamento diferenciado e favorecimento para as microempresas e empresas de pequeno porte, com regimes especiais ou simplificados, no caso do imposto previsto no art.155, II, das contribuições previstas no art. 195 e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

O tratamento diferenciado previsto em lei para as microempresas e empresas de pequeno porte alcança ressonância econômica e social, na medida em que reduz os custos operacionais por meio da tributação, criando possibilidades para que esses negócios se estabeleçam com retorno garantido.

Segundo Mamede (2007), as mudanças promovidas no Estado Democrático de Direito no Brasil tem avançado na promoção de ações destinadas a tratar com desigualdade os desiguais, buscando-se construir um conjunto de direitos capazes de contribuir com o desenvolvimento econômico e social.

Ao instituir o Estatuto Nacional das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, mediante a Lei 123/06 o governo federal avançou na implementação de

medidas protetivas capazes de promover uma série de normas gerais que alcançam os poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

No que se refere à tributação, destaca-se no art. 1, Inciso I, a apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias.

O governo ao reconhecer a importância desses pequenos negócios para a economia e a elevação dos postos de trabalho, reconhece a necessidade de estabelecer o tratamento diferenciado, a partir das dificuldades que esses empreendimentos enfrentam para sobreviver no mercado, visando assegurar perspectivas propícias ao sucesso.

Visando limitar o enquadramento das empresas no Estatuto, asseguram-se condições previstas no art. 3 e seus respectivos incisos, atentando para as particularidades previstas no processo de regularização desses negócios nos órgãos competentes, em especial, no Registro de Empresas Mercantis.

Para Mamede (2007) a caracterização do empresário, da sociedade, e da receita bruta, são aspectos centrais na identificação da natureza dessas pequenas organizações, capazes de habilitá-las para os benefícios assegurados no Estatuto.

O Estatuto ao delimitar as medidas protetivas a microempresa e a empresa de pequeno porte, assegura seu funcionamento e participação no mercado com capacidade de garantir que as operações se realizem dentro de condições sustentáveis. A aplicação de um sistema de tributação diferenciada previsto no Estatuto tem contribuído para o pequeno negócio se estabelecer e produzir estratégias de consolidação no mercado, atuando dentro da legalidade e em condições de participar na disputa por espaços de prestação de serviços na esfera pública e privada.

Para Mamede (2007) é possível vislumbrar um caráter social e econômico no âmbito do tratamento de tributação diferenciada aplicada as microempresas e empresas de pequeno porte previsto no Estatuto, em vista da necessidade de criar potencialidades para a consolidação desses negócios no mercado.

Com a crise econômica instalada na sociedade global, os pequenos negócios tem sido a alternativa para manter em funcionamento a economia, assegurando a abertura de novos postos de trabalho, prestação de serviços, e outras atividades produtivas capazes de fazer circular o capital.

O Estatuto prevê o fortalecimento dos pequenos negócios, sendo esta ação necessária em face das condições que ele se constrói, muitas vezes, sem a devida infra-estrutura e base tecnológica para desenvolver suas atividades produtivas, e nesse sentido, é possível constatar o quanto o tratamento tributário diferenciado aplicado as microempresas e empresas de pequeno porte pode ser um fator impulsionador para a sua consolidação.

4 ASPECTOS DA TRIBUTAÇÃO SOB A PERSPECTIVA DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – CTN

Este capítulo tem como finalidade compreender a sistematização da tributação no Código Tributário Nacional – CTN, tido como documento base que orienta a operacionalização do tributo nas diferentes esferas do Estado. Não é minha intenção discutir com profundidade o campo jurídico do direito tributário, mas é possível a apropriação dos elementos do campo do direito para auxiliar na interpretação e na análise da política tributária implementada no Brasil.

Objetiva-se nesse capítulo caracterizar a tributação aplicada nas diferentes esferas de poder no Estado, apontando para a relevância do tributo na operacionalização das ações previstas na administração pública, com a finalidade de responder as demandas sociais.

A questão da tributação é considerável ser discutida em vista dos impactos causados nas atividades produtivas e diante de tal realidade, problematizou-se a seguinte questão: Que aspectos da tributação incide sobre o planejamento da tributação nas empresas?

A partir de tal problema, foi possível elaborar duas questões básicas: Como funciona o sistema de tributação nas esferas de poder do Estado? Que impactos a política de tributação do Estado reflete na definição do planejamento estratégico das empresas?

O estudo pautou-se na pesquisa bibliográfica, sistematizada a partir de livros, artigos, textos, que circulam na área jurídica e contábil, buscando-se construir uma visão interdisciplinar da tributação.

4.1 A TRIBUTAÇÃO NAS DIFERENTES ESFERAS DO ESTADO

De acordo com Oliveira (2002, p.69) O Estado tem o poder de tributar limitado pela Constituição de 1988, o que dá o caráter de constitucionalidade à imposição do tributo. “Os tributos são capacitados de princípios constitucionais para que possam ser exercidos. Na verdade esses princípios regem o limite do poder de tributar”.

A cobrança do tributo (impostos, taxas e contribuições de melhoria) é exclusiva da Administração Pública, seguindo os critérios de observância da lei. A prerrogativa destinada ao Estado levou a sucessivas discussões da temática entre os segmentos empresariais, com a finalidade de tornar a empresa brasileira competitiva diante de um cenário globalizado.

Apesar de amparado por princípios constitucionais, o Estado deve recorrer aos dois princípios fundamentais da tributação que são: Neutralidade e Equidade, como base de sustentação da imposição do tributo. Esses critérios são importantes na adequação dos objetivos da política fiscal, no sentido de promover correções em desequilíbrios conjunturais.

O princípio de Neutralidade refere-se à não interferência sobre as decisões de alocações de recursos tomadas com base no mecanismo de mercado. Se essas decisões se baseiam nos preços relativos determinados pelo mercado, a neutralidade do sistema tributário seria obtida quando a forma de captação de recursos pelo governo não modificasse esses preços. [...] A neutralidade, do ponto de vista da alocação de recursos, deveria ser complementada pela equidade na repartição da carga tributária. Isto é, além de neutro, o imposto ideal deveria ser justo, no sentido de uma distribuição equitativa do ônus tributário pelos indivíduos. [...] (REZENDE, 2008, p.158).

Examinando esses critérios verificamos que, mesmo sendo derivado de um poder constitucional, o tributo deve ter a observância desses princípios, para se alcançar eficiência sem causar prejuízos aos indivíduos em sua capacidade de contribuição.

No Art. 5º do CTN são definidos os tributos de acordo com o Art. 16 como sendo obrigação principal gerada por uma situação relativa ao contribuinte, que independe de qualquer atividade estatal específica; da mesma maneira, o Art. 77 fomenta que as Taxas cobradas pelas esferas do governo, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou a utilização de serviço público específico e divisível, que são colocados a disposição do contribuinte; referente as Contribuições de melhorias, o Art. 81 corrobora que tem o intuito de fazer face ao custo de obras públicas por motivos de valorizações diretas ou indiretas de um imóvel, e que tem como limite total, o valor monetário total de despesa realizada com a referida obra, pelo acréscimo do valor do imóvel beneficiado pela obra.

Outrossim, para maiores esclarecimentos sobre os tributos, tem-se que eles possuem elementos, os quais, segundo a Constituição Federal de 1988, art. 146, só

podem ser expressos por Lei Complementar. Neste sentido, o fato gerador, tido como a obrigação do pagamento do tributo surge da ocorrência desse fato. Um exemplo: a prestação de serviços que constam na lista da LC/116/03 é um fato, portanto, se paga o tributo do ISS (FERNANDES, 2008, p. 22).

O fato gerador é uma situação ou evento previsto na lei e que, quando se realiza no mundo real, provoca o nascimento da obrigação tributária. A ocorrência do fato gerador faz nascer o direito do credor ou sujeito ativo de receber o tributo devido pelo devedor ou ver cumprido os deveres formais instituídos. Também, o sujeito ativo, invariavelmente é um ente federativo ou uma autarquia (INSS);

Trata-se da pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária. São entes tributantes ou sujeitos ativos em nossa República Federativa a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Em face da necessidade de descrever os conceitos que se aplicam na área jurídica para os sujeitos e as ações decorrentes da tributação, para melhor esclarecer as relações construídas no âmbito jurídico e fiscal.

O sujeito passivo é o contribuinte ou responsável; a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. A obrigação principal é o pagamento do tributo; surge com a ocorrência do fato gerador, e tem por objeto de pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se com o crédito dela decorrente.

A obrigação acessória é um dever administrativo, como inscrições nos cadastros fiscais, escrituração contábil e fiscal, entre outras; decorre da legislação e tem por objetivo municiar a administração tributária de informações de interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

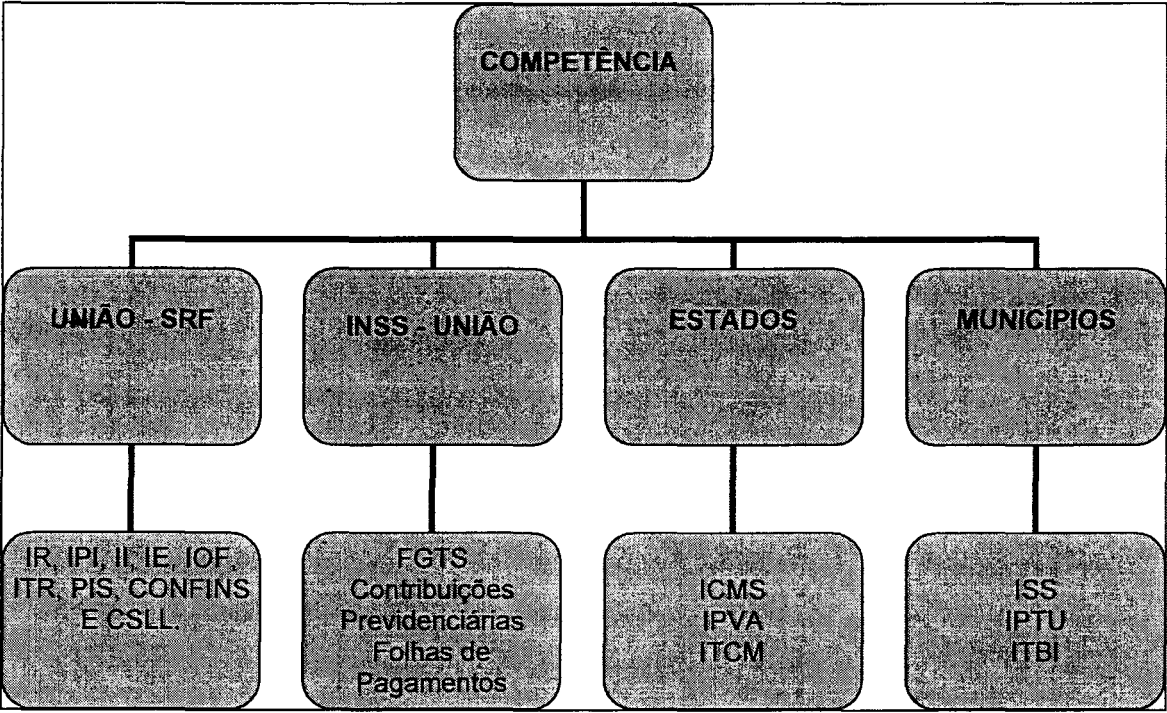
O contribuinte é o sujeito que sofre a ação da obrigação tributária que tem relação direta com o fato gerador. O responsável é o sujeito que substitui o contribuinte na obrigação tributária, sem, entretanto, pagar o ônus dos tributos;

A base de cálculo é a aplicação da alíquota sobre o valor estabelecido por lei, na qual se determina o montante devido. A alíquota é o fator determinado por lei que se aplicado sobre uma base de cálculo, determina o montante do tributo a ser pago. É a fração, parte ou percentual da base de cálculo que pertence ao Estado. Além de possibilitar a quantificação do tributo, ela é um instrumento de justiça fiscal, pois por meio de sua gradação o legislador busca efetivar os princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva.

Os tributos são normas disciplinadas por legislação sistematizada pelo sistema tributário. O Sistema Tributário Nacional obedece aos artigos (145 a 162) da Constituição Federal, que rege o Código Tributário Nacional – CTN na cobrança de tributos. Tal cobrança segue uma hierarquia de órgãos governamentais.

Nesse sentido, de acordo com Esteves (2007, p. 05), são quatro as entidades governamentais que podem cobrar tributos: a União, por intermédio da Receita Federal e do Instituto Nacional da Seguridade Social, os Estados e os Municípios, por intermédio das suas Secretarias da Fazenda.

FIGURA 1: COMPETÊNCIA DAS ENTIDADES GOVERNAMENTAIS EM RELAÇÃO À COBRANÇA DE TRIBUTOS



Fonte: Esteves (2007, p. 04).

Além dos tributos acima, os entes federativos (União, Estados e Municípios) podem cobrar taxas pelos serviços de iluminação pública, coleta de lixo, entre outros. A adoção do modelo neoliberal de gestão estatal reduziu a participação do poder público no atendimento das demandas sociais, e como contrapartida para garantir o funcionamento dos serviços públicos, adotou-se a prática de contribuições, como forma de garantir os serviços essenciais para a população, dentre estes, as contribuições de iluminação pública expressa nas faturas dos consumidores.

Ao mesmo tempo, é vedado aos entes federativos de acordo com o art. 150, I e II do CTN (BRASIL, 2002), conforme é destacado: I - exigir ou aumentar tributos sem lei que o estabeleça; II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

As deliberações quanto à cobrança de tributos é definido no âmbito do código normativo do Brasil, assegurando-se condições capazes de garantir que haja um tratamento legal para a matéria.

O legislador ao instituir um conjunto normativo para orientar a matéria intencionou garantir a aplicação da norma com a finalidade de disciplinar possíveis atos fraudulentos contra as esferas de poder do Estado.

Na Constituição Federal, contudo, são previstos duas outras figuras tributárias que se encaixam perfeitamente na definição de tributo anteriormente descrita e que são tratadas da mesma forma que os tributos, destacando-se os empréstimos compulsórios, as contribuições especiais.

Em relação ao imposto, o Código Nacional Tributário define a forma direta de tributação em que a pessoa que paga é a mesma que faz o recolhimento aos cofres públicos. Já o tributo indireto é aquele em que o contribuinte de fato não é o mesmo que o de direito. O tributo progressivo é caracterizado como aquele cujo percentual aumenta de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, e o imposto regressivo é aquele que não considera o poder aquisitivo nem a capacidade econômica do contribuinte.

Diante das formas de tributação apresentadas na legislação tributária vigente no Brasil, é possível considerar a distribuição dos mesmos nas diferentes esferas de poder, as quais contribuem diretamente na composição das receitas.

Trata-se portanto de um conjunto de normas aplicáveis em cada esfera de poder para que se garanta os recursos financeiros destinados ao funcionamento da administração pública, considerando os níveis de competências legais previsto na Constituição Federal, desdobradas a partir do Código Tributário Nacional.

As diferentes fontes de receitas obedecem categorias distintas de aplicação da tributação, sendo possível ao Estado compor suas receitas e garantir a operacionalização das atividades administrativas.

TABELA 1 - VINCULAÇÕES DAS CATEGORIAS, DOS IMPOSTOS E DOS ENTES FEDERATIVOS

| Categoria | Ente Federativo | Imposto |
|-----------------------|----------------------------|--|
| Comércio exterior | União | Imposto sobre Importação (II); Imposto sobre Exportação (IE); Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). |
| Produção e Circulação | União | Imposto sobre operações financeiras (IOF); |
| | Estados e Distrito Federal | Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS); |
| | Municípios | Imposto sobre Serviços (ISS). |
| Patrimônio e Renda | União | Imposto sobre Renda (IR); Imposto sobre Propriedade territorial Rural (ITR); Imposto sobre Fortunas (IGF). |
| | Estado e Distrito Federal | Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCD). |
| | Municípios | Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU); Imposto sobre Transmissão Inter Vivos (ITBI) |

Fonte: Fernandes (2008, p. 22).

Observa-se um volume considerável de obrigações tributárias impostas ao cidadão e as empresas. Entende-se que esse número exorbitante da carga tributária, fragiliza o desenvolvimento no país, diminuindo a possibilidade de investimentos, consumindo um grande percentual do faturamento bruto das empresas e extenuando principalmente, a micro e empresa de pequeno porte, pois justamente essas, são as que mais geram empregos no Brasil.

A mudança da política fiscal no Brasil é um tema que necessita ser potencializado para avançar no desenvolvimento econômico e social, tornando possível se construir maiores perspectivas de geração de trabalho e elevação da renda da população. As empresas no Brasil não podem continuar a concorrer numa economia globalizada com uma carga tributária inviável a sua sobrevivência.

A restrição dos postos de trabalho e do crescimento das empresas contribui diretamente para a manutenção do quadro de desemprego crescente, falta de investimentos em infra-estrutura básica, altos níveis de informalidade empresarial que chega a somar quase 39,8% do PIB, e sonegação dos impostos em todas as camadas sociais e empresariais. Essa extravagância tributária massacra pessoas físicas e jurídicas.

O sistema tributário brasileiro passa por momentos de impasse em relação a sua reforma, pois o regime fiscal do federalismo possui enormes distorções e desequilíbrios nas receitas dos municípios, uma vez que estes apresentam disparidades de desenvolvimento. No Brasil, verifica-se o Estado com presença impositiva na política de desenvolvimento regional, o que evidencia conflitos na autonomia tributária dos estados mais desenvolvidos em relação aos menos desenvolvidos, no que diz respeito ao volume de transferência da capacidade compensatória.

A solução do conflito regional pela via do aumento das transferências intergovernamentais reverteu o desequilíbrio vertical na repartição da receita tributária nacional – às expensas da União – mas ampliou em muito os graves desequilíbrios horizontais, em decorrência das dificuldades encontradas para modificar as regras de partilha dessas transferências. [...] Em um cenário fiscal dominado por fortes restrições orçamentárias no plano federal, as expectativas de que a descentralização das receitas fosse acompanhada de ampla e concomitante descentralização dos encargos públicos não se transformaram em realidade, apesar de serem encontrados alguns sinais positivos nessa direção (REZENDE, 2008, p. 335).

O contexto de disparidades regionais ocasiona o retardo do desenvolvimento local mediante as ações restritivas que a União impõe aos Estados, limitando o crescimento das atividades econômicas. Frente a esse cenário, eleva-se a informalidade e a perda de possíveis receitas para a previdência social e outras instâncias que constituem a administração estatal.

É necessário fazer uma reforma no sistema tributário nacional para propiciar melhor distribuição da carga tributária, desonerando o setor produtivo da economia.

[...] que a partir de 1967 o governo federal preferiu concentrar o fato tributável sobre a produção, a circulação e os salários. Afastou sua voracidade do capital e do patrimônio. Inegável que a arrecadação relativa a produção e ao salário representaram 75,74% do total amealhado entre impostos, taxas e contribuições, ou o equivalente a 27,60% do PIB nacional. Resulta daí que 49% da carga tributária do Brasil estão concentradas nos fatos geradores incidentes sobre os bens e os serviços (ICMS, IPI, PIS, COFINS, CPMF, IOF, ISS e CIDE), 27% sobre os salários (IR s/ salário, INSS, FGTS, Contribuição Servidor Público), e apenas 16% sobre o capital e outras rendas (IR, CSLL e IOF), sendo insignificante a tributação sobre o patrimônio 3% (IPVA, IPTU, ITBI, ITCD, e ITR) e 5% relativos ao comércio exterior e aos demais fatos tributários. Resta evidente, por conseguinte, que o setor produtivo e os assalariados são quem estão pagando a conta com as despesas do governo federal, na ordem de 49% (bens e serviços) e 27% (salários) (GOMES, 2009, p. 37).

O enfoque da tributação na produção impede que as empresas elevem seu patrimônio e conseqüentemente diversifique seus negócios abrindo mais postos de trabalho e contribuindo na promoção do desenvolvimento social e econômico. O Estado ao concentrar suas estratégias para pagamento da dívida externa mediante a elevação da tributação inviabiliza o surgimento de novos negócios.

Corroborando essa informação, Lisowski (2009) vai mais adiante denominando essa sobrecarga de tributação de “hipertributação”, pois, segundo ele, para o contribuinte compreender razoavelmente a realidade tributária brasileira, seria necessário analisar três mil normas fiscais, estudar os 61 tributos cobrados no Brasil, além de verificar 93 obrigações acessórias que sufocam todas as empresas brasileiras.

A hipertributação, que nasceu para continuar dando ao governo a possibilidade de liquidez e caixa para pagar suas contas, leva-nos à conclusão inevitável de que não nos livramos da era em que a vassalagem contribuía para manutenção de um governo historicamente inchado e ineficiente. Trocamos um monstro por outro, que apesar de não ter sido, ainda, associado a alguma figura de fábula ou mitológica, certamente está contribuindo para chegarmos à mesma situação em que estávamos na era do dragão, em que grande parte da riqueza do cidadão era engolida pela inflação. Certamente, o ressurgimento da inflação entremeio às cinzas, como na mitológica história de Fênix, não é de se cogitar. Porém, convenhamos que não seja adequado justificar a existência do novo monstro – HIPERTRIBUTAÇÃO – com a lembrança da possibilidade de retorno daquele outro. (LISOWSKI, 2009, p.1).

A elevação da carga tributária imposta ao cidadão e as empresas não apresenta níveis de contestação, de modo que é relevante a sociedade ser informada sobre os destinos dos tributos pagos ao Estado, pois o trabalhador comum ainda encontra-se distante do sonho da aposentadoria justa, moradia digna, garantia de assistência à saúde, ou qualquer outro direito que seja de responsabilidade do Estado.

A função social dos tributos deve ser objeto de discussão na sociedade para garantir maior controle social em sua aplicação, como também, direcionar em que demandas ele deve ser aplicado.

Os tributos devem oferecer serviços de qualidade em vez de carcaças de hospitais apenas iniciados, médicos e enfermeiros insatisfeitos e com baixos salários, equipamentos que se deterioram nos porões da burocracia e do desinteresse; prédios escolares sem manutenção e professores mal remunerados; ônibus lotados e sujos; polícia desmotivada; justiça lenta. (FRANCO, 2005, p. 45).

Há necessidade de implementar um programa de educação fiscal para que o cidadão seja conscientizado e informado sobre os destinos dos tributos que ele paga ao Estado, visando garantir sua participação no acompanhamento desses recursos que se colocam a disposição dos agentes públicos.

O sistema tributário brasileiro tem passado por algumas tentativas de modificação, no entanto, existem grandes dúvidas de entendimento sobre um novo federalismo fiscal. Conciliar a descentralização com capacidade de redução das desigualdades regionais tem sido alvo de grande preocupação.

As propostas de descentralização e municipalização dos encargos públicos na federação brasileira esbarram no desencontro entre a distribuição das demandas por serviços urbanos e sociais e a correspondente distribuição das receitas públicas. De um lado, as tendências econômicas e demográficas apontam para uma concentração maior das necessidades de gastos com serviços públicos nas cidades de maior porte, em função das demandas coletivas decorrentes da urbanização e do mais alto custo de atendimento dessas necessidades em áreas densamente povoadas. De outro, os critérios de rateios das transferências federais privilegiam áreas menos desenvolvidas e cidades de pequeno porte. O resultante desequilíbrio entre as demandas e a capacidade de satisfazê-las constitui sério obstáculo ao avanço das propostas de solucionar o desequilíbrio orçamentário federal mediante transferência de encargos, em vez de retroceder na direção da recentralização dos recursos [...]. (REZENDE, 2008, p. 341).

Há um cenário de incertezas nas tentativas de reforma do sistema tributário, além disso, existem problemas constantes nas ações do governo que, para resolver problemas de caixa acaba por optar pelo aumento das alíquotas e dos impostos. A adoção de tal política, gera insatisfação nos contribuintes brasileiros, sendo portanto, objeto de contestação, tanto da classe empresarial, quanto do cidadão comum.

4.2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NAS EMPRESAS

As ações de tributação são, invariavelmente, obrigações da empresa, expressa em lei, seja qual for sua identidade econômica. A flexibilidade de opção se dá em relação à escolha de uma modalidade que se ajuste às condições de menor desencaixe monetário.

[...] a opção pela modalidade pode ser inflexível para determinado tipo de empresa, como exemplo, os bancos comerciais que obrigatoriamente são tributados na modalidade do lucro real, de outro lado, empresas comerciais ou industriais, sob determinadas circunstâncias, podem escolher se optam pela modalidade de lucro presumido, lucro real ou Simples nacional. Assim, a flexibilidade na modalidade de tributação é maior ou menor dependendo de algumas variáveis: faturamento no ano anterior, atividade exercida, estrutura societária e outras mais. [...] Optar pela modalidade de tributação que esteja dentro dos preceitos legais e que resulte em menor despesa monetária caracteriza uma forma de planejamento operacional. A opção, como regra, é feita com apuração e pagamento do imposto no primeiro período do ano e irretratável durante o ano-calendário. Dessa forma, estudar e simular a modalidade de tributação é ação do planejamento tributário [...] (FERNANDES 2008, p. 61).

O planejamento tributário objetiva projetar situações possíveis de redução do tributo aplicado às operações da empresa, em consonância com a observância da lei. Isso quer dizer que legalmente a empresa pode reduzir o despesa monetária do pagamento de tributos (impostos, taxas e contribuições). Esse procedimento legal chama-se elisão fiscal ou economia legal, ou a forma mais conhecida que é planejamento tributário.

Nesse sentido, elisão fiscal de acordo com Oliveira (2002, p. 171) “pode ser definida como todo procedimento lícito realizado pelo contribuinte antes da ocorrência do fato gerador”.

Por outro lado, a evasão fiscal significa ato ilícito praticado pelo sujeito da obrigação tributária, sendo a mesma coisa que sonegação. Oliveira (2002, p. 170) conceitua elisão fiscal como “toda e qualquer ação ou omissão tendente a elidir, reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária”.

Existe um meio termo entre elisão e evasão, que é a elusão fiscal, ou seja, apesar de existir o ato lícito, configura-se em um planejamento que se utiliza de meios legais para diminuir o peso da carga tributária em um determinado orçamento. Esse procedimento tem que ser feito previamente, ou seja, antes do fato gerador que sofrerá o agravo fiscal. Isso permite diminuir o impacto da tributação nos gastos da empresa.

Portanto, na elisão fiscal, o que se busca é evitar a ocorrência do fato gerador, o que não fere a lei, pois ninguém pode ser obrigado a praticar determinado “fato gerador”. Assim, quando uma empresa tem dois estabelecimentos, um em cada localidade e uma delas gera imposto com alíquota menor, pode a empresa vender seus produtos a partir desta unidade, não estando obrigada a efetivar suas vendas a partir daquela localidade onde o imposto é maior. É por isto que se comenta que na reforma tributária, o governo tentará acabar com o desnivelamento de impostos, principalmente os municipais (ISSQN), para evitar que uma

empresa localizada em determinada localidade pratique a abertura de filiais com a finalidade de elidir tributos (BARBOSA, 2005, p. 12).

Diante da flexibilidade prevista na norma tributária o contribuinte brasileiro busca alternativas de redução da carga tributária, optando em determinados casos, pela prática da sonegação fiscal, configurando em conduta fraudulenta, passível de penalidade legal, com a finalidade de atingir os objetivos de redução. Outros buscam, no planejamento tributário, mecanismos legais de adequação dos seus negócios a uma incidência tributária menor.

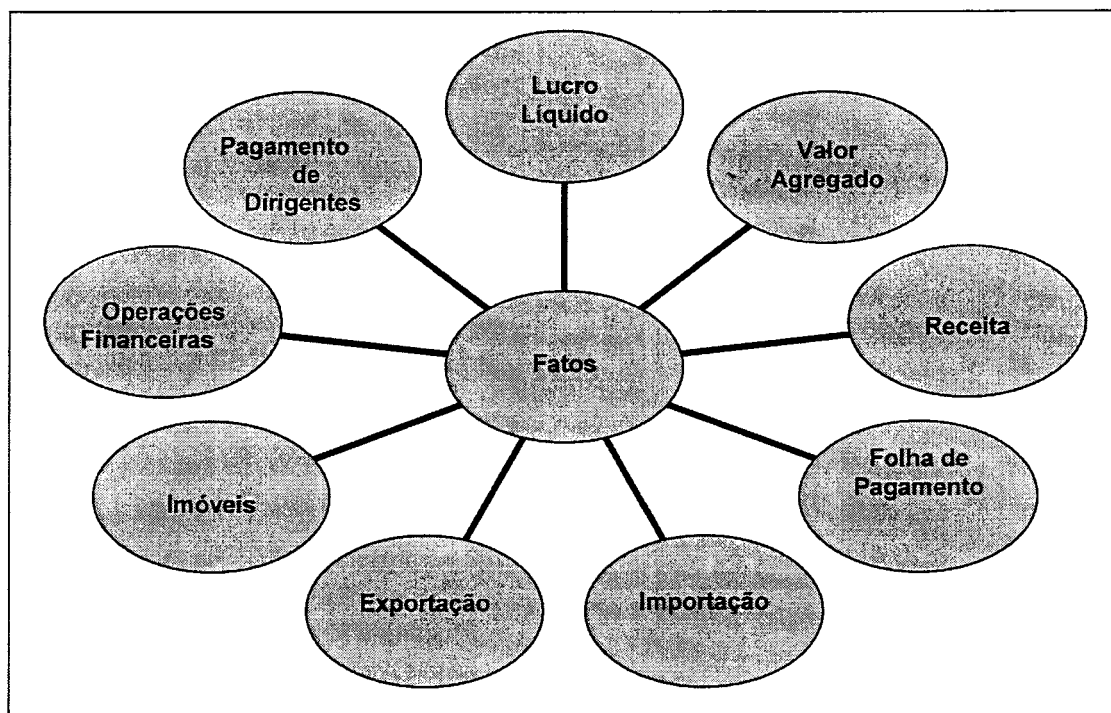
Pelo fato de se apresentar uma carga tributária alheia à realidade social e econômica, as empresas têm sofrido limitações de crescimento e concorrência no contexto globalizado, e em especial, a micro e empresa de pequena porte não consegue avançar na consolidação do negócio.

É essencial que haja mobilização da sociedade no sentido de articular medidas destinadas a discussão da política tributária implantada no Brasil apontando para o caráter social como referência da destinação do tributo.

Na condição de um planejamento tributário existem situações, conhecidas comumente por fatos econômicos, as quais incidem tributação para as empresas. Assim, para que as empresas possam operar com eficácia, inclusive ampliando as oferta de postos de trabalho, há necessidade de redução da carga de tributação imposta para o funcionamento dos negócios.

A realidade que se confrontam as empresas no Brasil, tem sido objeto de discussão entre a classe empresarial e o governo com a finalidade de reduzir as exigências de tributos que são pagos. Para que uma empresa possa funcionar, ela paga imposto na aquisição da matéria prima, encargos elevados para manter os empregados, tributos sobre os produtos que produz, e tantos outros. Assim, é necessário que se discuta a forma diferenciada de tratamento aplicado a tributação das microempresas e empresas de pequeno porte.

FIGURA 2: FATOS ECONÔMICOS PASSÍVEIS DE TRIBUTAÇÃO



Fonte: Esteves (2007. p. 08).

A existência do lucro líquido é condição de incidência do Imposto de Renda (IR). A empresa só poderá pagar este imposto se a soma de seus resultados de operação tiver um saldo positivo.

Entende-se como lucro líquido os que se apuram em um negócio, “depois de feitas todas as deduções legais, relativas às despesas gerais, amortizações, ou quaisquer outras, realizadas para funcionamento e realização do mesmo”. (ESTEVES, 2007, p.12).

A base de cálculo para mensuração do lucro líquido, pelo contribuinte, pode ser feita de acordo com o faturamento, ou seja, em quatro formas:

1ª) Simples, que é a simplificação do pagamento em única DAS (Documento de Arrecadação do Simples Nacional) calculado sobre o faturamento mensal.

Como ponto positivo, vemos que se reduz a burocracia, pois se recolhem os impostos e as contribuições sociais em um único documento DARF. [...] Como aspecto negativo, a Lei 9.317/96, instituidora do regime Simples em seu art. 9º, enumera situações impeditivas de opção por este sistema de tributação. [...] outro fator negativo é a não permissão de aproveitamento dos benefícios fiscais, ou seja, dos incentivos (YOUNG, 2006, p. 14).

2ª) Lucro real é a diferença positiva entre a receita e o custo de produção. Sua apuração se dá através da escrituração contábil. A empresa deve manter atualizadas as informações contábeis no livro de apuração do lucro real (Lalur), como também no livro de registro de inventários. Existem duas modalidades de apuração:

- Anual (com base nos pagamentos mensais por estimativas).

Possui como aspecto positivo a flexibilidade de utilização deste desmembramento comparativo – suspensão ou redução do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro. (...) Como aspecto negativo aponta-se o fato da obrigatoriedade de manutenção de uma contabilidade controlada, escrituração em dia, o que a torna mais onerosa e trabalhosa. (YOUNG, 2006, p. 14).

- Trimestral (com base no valor apurado no trimestre).

Como aspecto positivo esta forma de tributação é a que mais se aproxima da apuração verdadeira do lucro/prejuízo auferido pela pessoa jurídica. (...) Como ponto negativo: a) onerosidade da manutenção de escrituração contábil regular; b) a questão da limitação de utilização de prejuízo fiscal no lucro real dos trimestres subsequentes (30%). (YOUNG, 2006, p. 14).

Quanto ao ponto positivo, Jardim (2000) ressalta que “traduz ao menos em tese, o *modus faciendi* mais equável na determinação do lucro tributável, uma vez que permite deduzir da base do cálculo os valores representativos de custos e despesas operacionais”.

3ª) Lucro presumido é a forma de tributação simplificada através de percentuais de presunção do lucro). A empresa optante deve ter obrigatoriamente receita igual ou superior a R\$ 48.000.000,00. Sua apuração deve ser trimestral, na ocasião do pagamento da 1ª cota do DARF.

Para Young (2006) sobre essa modalidade de tributação, existem algumas vantagens e desvantagens na sua opção. Como vantagem a escrituração simplificada (livros- caixa e registro de inventários); menor onerosidade; para as empresas que não possuem muitas despesas, tal tributação pode representar uma menor carga tributária.

Como desvantagens o imposto é calculado sobre base estimada, não representando, portanto, o resultado real da empresa; são desprezados os prejuízos e as despesas/custos; devido à escrituração simplificada, pode haver problemas de

ordem comercial, judicial, previdenciária ou falimentar; não existem compensações de prejuízos fiscais; é vedada a utilização de incentivos fiscais, tais como o programa de alimentação ao trabalhador – pat, audiovisual, criança, adolescente e cultura; falta de escrituração contábil completa pode ser prejudicial no momento de se apurar o lucro isento a ser distribuído.

4ª) Lucro arbitrado é a base de cálculo do IR utilizada pela autoridade tributária ou pelo contribuinte. O lucro é arbitrado nas seguintes circunstâncias:

- a) quando a empresa não mantiver a sua escrituração dentro do que reza a legislação comercial ou fiscal, ou ainda deixar de fazer os lançamentos contábeis exigidos; b) quando a escrituração revelar traços de situações fraudulentas ou demonstrar registros que indiquem erros que a tornem nula; c) quando a empresa deixar de apresentar ao fisco todos os documentos necessários à fiscalização da escrituração comercial ou fiscal; d) quando optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido e) o comissário ou pessoa que represente pessoa jurídica estrangeira que deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior; f) o contribuinte que não mantiver, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro razão ou fichas utilizadas para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no diário (ESTEVEZ, 2007, p. 20).

Em outras situações é possível considerar que:

O lucro arbitrado não deve ser encarado como modalidade optativa ou favorecida de tributação, pois representa coercitivamente a determinação do lucro e do imposto, para contribuintes que descumprirem as disposições legais relativas ao lucro real e ao lucro presumido (BERNARDES et. al. 2000, p. 11).

Diante do exposto, é interessante ressaltar que toda empresa deve fazer sua opção de tributação, considerando suas projeções de receita/despesa para o ano em curso, uma vez que não há possibilidades de alteração nesse período, salvo recomendações: as pessoas jurídicas que, em qualquer período do ano-calendário, tiverem seu lucro arbitrado poderão optar pela tributação com base no lucro presumido relativamente aos demais períodos desse ano-calendário (IN SRF 93/97, art. 47).

Segundo Bernardes et al (2000) a empresa tributa seu faturamento na modalidade de tributação expressa em lei ou, caso a lei não determine, poderá optar pela modalidade que resulte em menor despesa monetária. É interessante observar que a flexibilidade na modalidade de tributação varia em relação aos

fatores: faturamento do ano anterior, atividade exercida, estrutura societária, entre outros.

Quanto ao Valor Agregado, este é a diferença entre a compra e a venda, ou seja, a cobrança do tributo incidirá sobre a importância do custo de aquisição ou de produção de determinado produto ou serviço. São quatro os tributos decorrentes desse saldo positivo: ICMS, IPI, PIS e COFINS.

Para calcular os tributos sobre o valor agregado, toda empresa deve ter conhecimento sobre a legislação específica de como se chega à determinação de cada um deles.

No que se relaciona à receita, significa a soma de valores apurados periodicamente e registrados nos livros contábeis e fiscais. Os tributos que incidem sobre a receita são o PIS/COFINS e ISS. O primeiro, com vistas a financiar a seguridade social e o segundo incidente sobre os serviços e transferidos para o município.

No que diz respeito à folha de pagamento, segundo Esteves (2007, p. 86), “compreende o salário, pró-labore e a remuneração dos colaboradores sem vínculo empregatício – é a base de incidência de vários tributos, que é, inclusive, excessivamente onerado com os respectivos encargos, dos quais destacamos”:

Sendo assim, verifica-se que a folha de pagamento é extremamente onerosa com a incidência dos encargos previdenciários. Esta situação compromete a sobrevivência das microempresas e empresas de pequeno porte, decorrente de custos que elas têm de arcar para cumprir as obrigações tributárias impostas pela legislação. Este tem sido um tema muito debatido pelos representantes dessa categoria, com a finalidade de negociar alternativas diferenciadas de tratamento junto ao governo.

Com relação à importação de produtos, esta é excessivamente onerada, com vistas a impedir a entrada de produtos estrangeiros no país. Todos os tributos que incidem na venda do produto nacional também incidem na importação: ICMS/IPI/PIS/COFINS. Além desses, são taxados os tributos II (imposto sobre importação) e o IOF (imposto sobre operações financeiras – câmbio).

TABELA 2 – TAXAÇÃO DA IMPORTAÇÃO

| Tributos Incidentes | Base de Cálculo | Alíquotas | Momento devido | Drawback |
|---------------------|---------------------------------|-------------------------------|-----------------------|---------------|
| PIS/CONFINS | Valor aduaneiro | PIS - 1,65% CONFINS – 7,6% | Desembaraço Aduaneiro | Não aplicável |
| ICMS | Valor da mercadoria +II+IPI+IOF | Operações Internas | Desembaraço Aduaneiro | Aplicável |
| IPI | Valor da mercadoria +II+IOF | TIPI – tabela de incidência | Desembaraço Aduaneiro | Aplicável |
| II | Valor da mercadoria | Variável tabela de incidência | Desembaraço Aduaneiro | Aplicável |

Fonte: Esteves (2007, p. 95).

Quanto à exportação, o Brasil assim como a maioria dos países, tem procurado desonerar ao máximo a incidência de tributos, como forma de estimular o desenvolvimento econômico. Dessa maneira, não há incidência dos impostos ICMS/IPI/PIS/COFINS/ e IE. Além de não ser onerada a exportação, o contribuinte pode obter a restituição, na forma de crédito fiscal, do ICMS/IPI/PIS/COFINS, computados da aquisição dos insumos adquiridos para a exportação. Entretanto, não há qualquer desoneração de tributação sobre o lucro aduaneiro (IR e CSLL) e pela folha de pagamento (INSS).

Existe, também, o regime aduaneiro especial de *drawback*, instituído em 1966, pelo Decreto Lei nº. 37, de 21/11/66, que é um incentivo fiscal à exportação, que permite o desembaraço dos bens de origem estrangeira com suspensão ou isenção do II/IPI/ICMS para matéria-prima que vai ser usada em produtos que serão exportados.

Existem três modalidades de drawback: isenção, suspensão e restituição de tributos. A primeira modalidade consiste na isenção dos tributos incidentes na importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalentes, destinada à reposição de outra importada anteriormente, com pagamento de tributos, e utilizada na industrialização de produto exportado.

A segunda, na suspensão dos tributos incidentes na importação de mercadoria a ser utilizada na industrialização de produto que deve ser exportado. A terceira trata da restituição de tributos pagos na importação de insumo importado utilizado em produto exportado. O drawback de restituição praticamente não é mais utilizado. O instrumento de incentivo à exportação em exame compreende, basicamente, as modalidades de isenção e suspensão. (BRASIL, 1996).

TABELA 3 – TRIBUTAÇÃO NA EXPORTAÇÃO

| Tributos | Incidência | Tributação | Incentivo fiscal |
|------------|--|---|---|
| ICMS | Venda de Mercadorias | Não incide | Restituição do ICMS sobre os insumos tributados |
| IPI | Venda de produto industrializado | Não incide | Restituição do IPI sobre os insumos tributados |
| PIS/COFINS | Receita | Não incide | Restituição do PIS/COFINS sobre os insumos tributados |
| IE | Remessa de produtos ao exterior | Em regra, não incide, depende do produto. | Não tem |
| IR/CSLL | Lucro líquido | Incide | Não tem |
| INSS | Folha de pagamento | Incide | Não tem |
| IOF | Operação de crédito: produção e empréstimo | Alíquota zero | Não tem |

Fonte: Esteves (2007, p. 99).

Em relação às operações financeiras, estão sujeitas à incidência na empresa de IR/IOF, por meio de retenção na fonte. O IR incide sobre a diferença positiva entre o valor aplicado e o resgatado na aplicação, descontado o valor pago a título de IOF, onerado com a alíquota de 20%. O IOF que incide sobre a operação do valor principal mais juros, onerado com alíquotas variáveis.

A receita decorrente da aplicação financeira, quando registrada nos livros contábeis, sofre incidência dos seguintes tributos: IR, CSLL, e PIS/COFINS.

A legislação tributária determina a incidência de tributos sobre os imóveis nas condições:

- a) como propriedade implica os impostos: se urbano, o imposto sobre propriedade territorial urbana - IPTU ou o imposto territorial rural - ITR;
- b) se auferir aluguel, sobre a locação se terá o IR/CSLL sobre o lucro e PIS/COFINS sobre a receita auferida;
- c) se ocorrer a venda, se terá sobre o ganho o valor da compra (-) o valor da venda a incidência do IR/CSLL e o ITBI sobre a transmissão de propriedade.

- a) sobre o lucro – real ou presumido – será onerado com 15% de IR e 10% a título adicional sobre o lucro que exceder R\$20.000,00 mensais;
- b) sobre esse mesmo lucro, 9% a título de CSLL;
- c) PIS/COFINS – se optante pelo lucro real do IR – 9,25%, com dedução dos custos legais e se presumido, 3,65% (ESTEVEES, 2007, p.107).

Em relação a venda ou à transferência, os imóveis sofrem a incidência dos tributos, pois se na compra e venda de imóvel houver ganho fiscal será onerado com o IR/CSLL, tendo as alíquotas variáveis de 15% para o IR e 10% no lucro que

exceder a R\$ 20.000,00 no mês e mais 9% a título de CSLL. Da mesma maneira, em caso de venda, a transmissão de bens imóveis sofre uma cobrança de ITBI, de competência dos municípios, de 2% sobre o valor da venda,

Ainda segundo Esteves (2007, p. 108) “se não houver o ganho na transmissão da propriedade”, por essa se destinar a pessoa jurídica em realização de capital, ou ainda decorrer de cisão, fusão ou incorporação, não haverá incidência do IR e do ITBI.

Quanto à forma de remunerar os dirigentes ou os sócios da empresa, destacam-se o pró-labore, a distribuição do lucro, os juros sobre o capital próprio e os empréstimos concedidos à empresa. Optar por qualquer uma das modalidades fará com que ocorram desdobramentos com impactos tributários. A saber:

a) Pró-labore – consiste na remuneração em favor do sócio que trabalha para o bom andamento dos negócios da empresa. Fica sujeito à tributação progressiva do IR, podendo chegar até 27,5% e a duas contribuições previdenciárias: uma por conta da empresa, taxada em 20% e a outra, por conta do próprio sócio ou dirigente, taxada em 11% da remuneração, limitada ao teto de R\$ 2.508,72.

b) Distribuição do lucro – consiste na divisão do lucro líquido entre os sócios, com base na escrituração contábil. Essa distribuição não é considerada dedutível da base do IR e do INSS.

c) Juros sobre o capital próprio - consiste na retirada de juros, pelo empresário, do seu próprio negócio por conta do retorno do investimento.

Essa remuneração é calculada mediante a aplicação da TJLP – Taxa de Juros em Longo Prazo – sobre os valores das contas do patrimônio líquido (Ativo e Passivo) com a taxação apenas do Imposto de Renda na Fonte à alíquota de 15% e sem novo recálculo ou incidência na pessoa física do sócio. Assim, a remuneração não é tributada na pessoa física por conta da retenção na fonte de 15%. (ESTEVES, 2007, p. 114).

d) Empréstimo concedido pelo sócio à empresa – consiste no empréstimo feito pelos sócios para a própria empresa.

Os sócios podem emprestar dinheiro à empresa, utilizando-se dos limites das taxas de juros previstos na Lei de Usura – no máximo 12% a.a. – somada a esta remuneração a correção monetária por índices oficiais. Esse ganho (juro + correção) é onerado na pessoa física, somente pelo Imposto de Renda, de acordo com a tabela progressiva – 15% a 27,5%. (ESTEVES, 2007, p. 114).

Esses são os fatos econômicos passíveis de tributação e que podem ser alterados, quando há mudanças no cenário da empresa, ou seja, podem ser substituídos por outros com menor tributação.

O planejamento tributário permite as empresas se situarem no contexto das obrigações que lhe são impostas, ao mesmo tempo em que possibilita construir alternativas voltadas a minimização dos custos operacionais que restringem sua lucratividade.

É fundamental que as empresas façam o planejamento tributário para que possam operar com níveis de racionalidade suficiente no desempenho de suas atividades econômicas. A análise dos recursos financeiros disponibilizados para garantir as operações da empresa, inclusive em relação ao cumprimento das obrigações tributárias deve ser incluída no planejamento estratégico com a finalidade de garantir melhores resultados.

5 SIMPLES NACIONAL COMO REFERENCIAL DE TRIBUTAÇÃO APLICADO A MICROEMPRESA E EMPRESA DE PEQUENO PORTE

O presente capítulo tem como finalidade discutir a aplicação do Simples Nacional, tido como um sistema tributário diferenciado para aplicação às microempresas e empresa de pequeno porte, constituído com a finalidade de fomentar o desenvolvimento desses negócios no Brasil.

Objetiva-se identificar as caracterizações aplicadas no Simples Nacional como forma de tributação destinada ao tratamento diferenciado reservado as microempresas e empresas de pequeno porte, reconhecendo a possibilidade de potencializar a afirmação dessas organizações no cenário econômico e produtivo, com retorno significativo para a sociedade.

Para delimitar o estudo elegi como problema central de investigação: Que diferenciais se manifestam no Simples Nacional capaz de estimular a legalização dos pequenos negócios a partir de modelo de tributação que viabilize sua sobrevivência no mercado?

A sistematização das informações constou de uma pesquisa bibliográfica realizada em livros, artigos que circulam nos meios eletrônicos, revistas especializadas na área do direito tributário e da contabilidade, sendo possível construir uma visão interdisciplinar do tema.

5.1 CARACTERIZAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL

De acordo com Sabatovski e Fontoura (2007), o Simples Nacional é uma evolução tributária do Simples Federal (Lei nº. 9.317 de dezembro de 1996) revogado em 01.07.2007. O objetivo da lei anterior era o de regular o tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, aplicável às Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP). Abrangia seis tributos federais: IRPJ, IPI, CSSL, INSS, PIS PASEP e COFINS.

Nessa conjuntura, um grande número de empresas não conseguiu ser enquadradas nos benefícios concedidos por esta lei, em virtude de ultrapassarem o limite de receita bruta auferida anual. Isto impediu a adesão de um milhão de empresas que foram excluídas desta forma diferenciada de tributação.

Tal fato tem implicações sociais decorrentes da limitação imposta a essas pequenas organizações de receber tratamento tributário diferenciado, ocasionando restrições nos processos de contratação de pessoal devido os custos operacionais, representado em sua maioria pela carga de tributos que elas deveriam recolher aos cofres públicos.

Para Silva e Limiro (2007), a burocracia constituiu-se num dos elementos que limitaram à inclusão ao Simples Federal das sociedades individuais (empresário), devido as operações e os custos envolvidos para informar dados em declarações diversas e fazer pagamentos em datas diferentes e, mesmo assim, quem pôde optar estaria sujeito às exigências estaduais e municipais.

Este modelo de tributação que estava em vigor enquadrava em sua legislação, 1,3 milhões de empresas brasileiras prontas para migrarem para o novo modelo de tributação – Simples Nacional – pois seria mais vantajoso ao seu balanço.

Diante de tal cenário, surgiu a Lei n. 123, o Simples Nacional, com a finalidade de incluir as empresas que não foram contempladas pela lei anterior, além de atrair, ou garantir a legalização de pequenos negócios que estavam na economia informal.

O incentivo a legalização dos pequenos negócios passou a ser incentivado no Brasil, com o intuito de elevar sua participação social na geração de postos de trabalho, tendo como subsídio a redução e simplificação do pagamento de tributos federais, estaduais e municipais. Engloba seis tributos federais: IRPJ, PIS PASEP, COFINS, IPI, CSLL, mais o INSS sobre a folha de salários, ICMS (estadual) e o ISS (municipal). Estes tributos são recolhidos mensalmente a partir da mesma base de cálculo e de uma escrituração contábil e fiscal única.

Para Silva e Limiro (2007) o impacto da tributação que incide na folha de salários das empresas tem se tornado uma obrigação indesejável. Os empregadores contribuem para o Instituto Nacional de Seguridade Social com um montante que soma 27,8% sobre a folha de salários. Outros tributos diretos que incidem sobre o patrimônio e a renda, perfazem outro montante considerável que depende da atividade exercida pela empresa, destacando IRPJ e IRPF, IPTU e CSLL. Sobre o faturamento bruto figuram outros tributos, IPI, PIS, COFINS, ICMS e na prestação de serviços, aparece o ISS.

Para este teórico da contabilidade, o Simples Nacional tem como finalidade principal equalizar a carga tributária, incluindo-se um conjunto de obrigações acessórias e burocráticas com as quais as Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP) são obrigadas a conviver em sua constituição, funcionamento e baixa, tornando possível o funcionamento desses negócios com perspectivas de manutenção na legalidade.

Tal tratamento diferenciado visa à redução da carga tributária e à desburocratização fiscal. Ressalte-se, que essa Lei revoga o chamado Simples Federal (Lei Federal nº. 9.317, de 05.12.1996) e o Estatuto da Micro e Pequena Empresa (Lei nº. 9.841 de 05.10.1999). Esta última lei dispõe sobre o tratamento jurídico diferenciado, simplificado e favorecido, previsto nos Arts. 170 e 179 da Constituição Federal.

Para Sabatovski e Fontoura (2007) tal modelo expressa uma estratégia inédita baseada nos princípios do Estado Democrático de Direito voltado à construção de uma sociedade mais justa, próspera e fraterna, estabelecendo-se um referencial diferenciado de tributação aplicada aos pequenos negócios com o objetivo de torná-los competitivo no mercado. Trata-se de um avanço na construção de perspectivas para o fortalecimento do pequeno negócio no mercado, pois na legislação anterior não havia a preocupação por parte do governo de fomentar a inovação das empresas e de dar abertura aos mercados das compras públicas para os pequenos empresários.

O Simples Nacional ao contemplar um leque de pequenas empresas que participam da economia e geram postos de trabalho, incluem empresas prestadoras de serviços contábeis e de vigilância, limpeza ou conservação, entre outros, que no regime anterior estavam impedidos de optarem.

Tal segmento por representar um número significativo de negócios doravante deverá impulsionar outros pequenos empreendedores a se formalizarem, o que pode contribuir para o avanço das perspectivas de geração de trabalho e renda para a população.

De acordo com Sabatovski e Fontoura (2007) as microempresas e empresas de pequeno porte concorriam nas mesmas condições impostas às grandes empresas, o que resultava em desvantagens e perdas sucessivas de espaço nas atividades econômicas e produtivas. As exigências burocráticas e os grandes lotes eram impeditivos da participação das pequenas empresas nas compras públicas.

Hoje, fixa o limite preferencial de R\$ 80.000,00 para compras de ME e EPP, ou seja, os órgãos e entidades contratantes deverão realizar o processo licitatório destinado exclusivamente à participação dessas modalidades de empresas nestas contratações.

A Lei Complementar garantiu a formação de cooperativas de créditos das quais participam as microempresas e empresas de pequeno porte, as quais terão acesso direto a recursos do Fundo de Amparo ao trabalhador (FAT), o que barateará os financiamentos e fortalecerá o setor. Esta lei mostra um grande alcance, indistintamente, face enorme demanda por serviços prestados pelas empresas. Por esta razão, o regime caracterizou e definiu, para critérios de abrangência, as ME e as EPP com o intuito de atingir um maior número de empresas que podem fazer opção ao novo regime.

Para os efeitos desta Lei complementar, consideram-se, microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples e os empresários a que se refere o art. 966 da lei nº. 10.406, de 10 de janeiro de 2002, devidamente registrados no registro de Empresas mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso desde que:

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

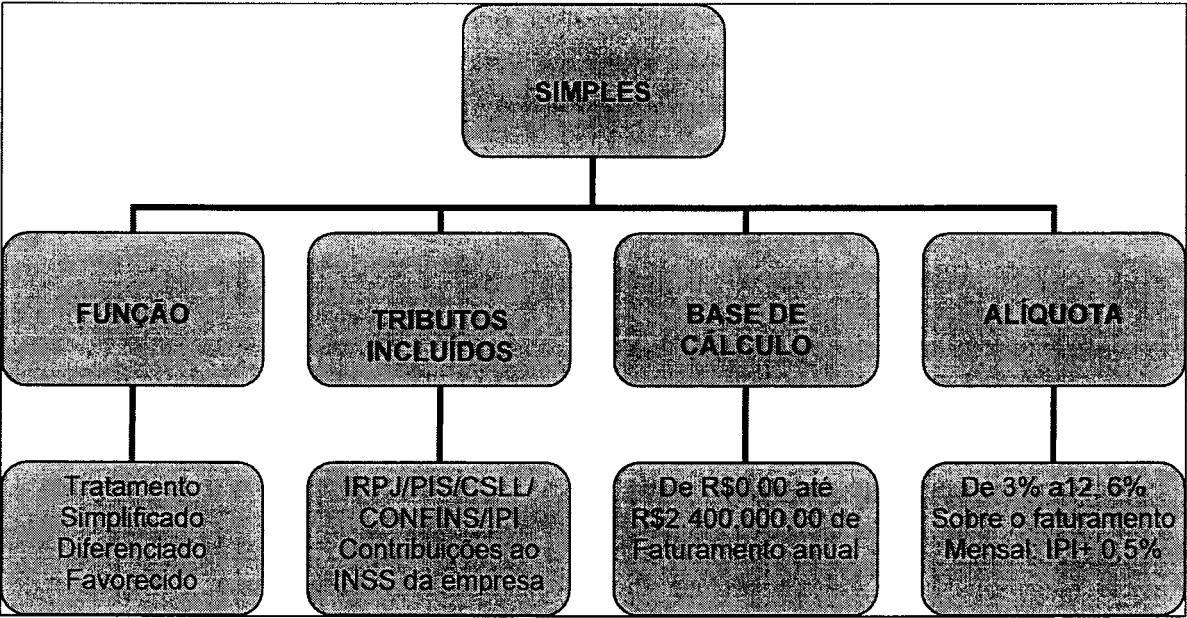
II - no caso das empresas de pequeno porte, o empresário, a pessoa jurídica ou a ela equiparada, aufera em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais). (BRASIL. Lei complementar nº 123, aRT. 3º).

A caracterização da microempresa e empresa de pequeno porte delimitada a partir da receita bruta protagoniza uma nova perspectiva para garantir a sustentabilidade desses negócios, com a finalidade de ampliar a sua participação no campo da formalidade, resultando no funcionamento de acordo com as normas definidas pelo Estado.

Levando-se em consideração as limitações de capital e espaço ocupado no mercado pelas microempresas e empresas de pequeno porte, a adequação de um modelo simplificado de tributação, pode contribuir para maior índice de rentabilidade desses negócios, contribuindo socialmente para geração de mais postos de trabalho, e geração de renda, assegurando maior nível de equilíbrio na economia do país.

A figura 3 demonstra o processo do regime simplificado, incluindo a função, os tributos a serem pagos, a base de cálculo do recolhimento unificado e a alíquota incidente.

FIGURA 3: PROCESSO DO REGIME SIMPLIFICADO



Fonte: Esteves (2007, p. 118).

O pagamento mensal do Super Simples ou Simples Nacional implica recolhimento dos seguintes impostos e contribuições: IRPJ (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica), IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), PIS/PASEP (Contribuição Social), CSS (Contribuição para a Seguridade Social a cargo de pessoa jurídica), ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) e ISS (Imposto sobre Serviços de qualquer natureza).

De acordo com Sabatovski e Fontoura (2007) a simplificação do sistema de tributação às microempresas e empresas de pequeno porte alcança repercussões sociais e econômicas, no sentido de fortalecê-la para que opere legalmente no território nacional, estando devidamente habilitada para participar de certames licitatórios, ou mesmo prestar serviços ao Estado.

O Super Simples, muito embora mais abrangente que o anterior, mantém muitos dos tributos e impostos devidos pela microempresas e empresas de pequeno porte e sua adesão não isenta essas empresas das suas obrigações tributárias.

Com a instituição do tratamento diferenciado, dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte, foi criado o Comitê Gestor de Tributação, vinculado ao Ministério da Fazenda (Lei Complementar 123/06, art.2). O Comitê Gestor tratará dos aspectos tributários e será composto por: Dois representantes da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB); Dois representantes da Secretaria da Receita Previdenciária (SRP); Dois representantes dos Estados e do Distrito Federal; e Dois representantes dos Municípios.

Para tratar dos demais aspectos, foi criado o Fórum Permanente das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, contando com a participação dos órgãos federais competentes e das entidades vinculadas ao setor. Este Fórum será presidido e coordenado pelo Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.

Os representantes dos Estados e do Distrito Federal, que comporão o Comitê Gestor, são indicados pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) e os representantes dos Municípios são indicados da seguinte maneira: um, pela Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais e o outro, pela Confederação Nacional dos Municípios Brasileiros.

A adesão ao simples nacional restringe-se as pessoas jurídicas enquadradas como Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, definidas no art. 3º da Lei Complementar nº 123/06, as quais podem optar pelo Simples Nacional, tido como uma forma de recolhimento de tributos e contribuições unificados entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, sendo irretratável para todo o ano calendário, podendo o optante solicitar sua exclusão por opção, com efeitos para o ano calendário subsequente.

A opção produzirá efeitos a partir da data do início da atividade, obedecendo às condições a serem estabelecidas em ato do Comitê gestor.

A microempresa, optante pelo Simples, que, no decurso do ano-calendário, exceder o limite de receita bruta acumulada de R\$240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) sujeitar-se-á, em relação aos valores excedentes, a partir, inclusive, do mês em que verificado o excesso, aos percentuais previstos para as empresas de pequeno porte, por faixa de receita bruta. (YOUNG, 2006, p. 32).

Ocorrendo essa situação, a empresa estará no ano-calendário subsequente, excluída do simples, entretanto, pode inscrever-se na condição de empresa de pequeno porte, desde que não exceda o limite de R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil).

A mesma condição se aplica a empresa de pequeno porte, que exceder a receita bruta estabelecida, cujo valor foi mencionado acima. Ocorrendo essa situação, a empresa estará sujeita aos percentuais sobre o excedente.

Isso significa que a empresa estará excluída do Simples no ano-calendário subsequente, podendo retornar ao mesmo, caso a receita bruta tenha ficado dentro dos limites estabelecidos já citados.

A lei considera que a receita bruta contempla todo o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

Observa-se que apesar da lei garantir o direito de tratamento diferenciado, no entanto, há necessidade das microempresas e empresas de pequeno porte seguirem a risca as determinações legais, caso contrário perdem os benefícios previsto na norma.

No caso das empresas que iniciarem atividade, no próprio ano-calendário, elas terão que obedecer ao limite descrito na lei, sendo proporcional ao número de meses em que a microempresa ou a empresa de pequeno porte houver exercido atividade, inclusive as frações de meses. O enquadramento do empresário ou da sociedade simples ou empresária como microempresa e empresa de pequeno porte, bem como o seu desenquadramento, não implicarão alteração, denúncia ou qualquer restrição em relação a contratos por elas anteriormente firmados.

Ao decidir fazer a opção pelo Simples Nacional, os empresários dessas modalidades de empresa devem procurar informações junto ao SEBRAE que colocam, à disposição sistemas de cálculos que através de simulações indicam as vantagens e as desvantagens de adesão ao Super Simples.

De acordo com Sabatovski e Fontoura (2007) a partir das caracterizações exigidas para adesão ao Simples Nacional, podem optar por esse modelo a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário, inclusive as pessoas equiparadas à pessoa jurídica, que não sejam impedidas.

Por outro lado, a lei restringe pequenas empresas prestadoras de serviços; sendo vedado o ingresso de determinados segmentos da economia brasileira, mesmo preenchendo os requisitos necessários.

As pessoas jurídicas que possuem restrição e que não poderão fazer opção ao regime Simples Nacional diferenciado e favorecido, foram objeto de vedações nas atividades descritas abaixo. Há menção de várias possibilidades em que a pessoa jurídica fica impossibilitada de aderir ao regime.

Nos serviços impossibilitados de aderir ao Simples, muito embora algumas empresas possam apresentar condições para fazer jus aos benefícios do Simples Nacional, existe uma série de outros critérios ligados diretamente às características referentes à distribuição de capital, regularidade fiscal, natureza de operações ou composição societária das empresas que as tornam incompatíveis às determinações estabelecidas em lei.

As disputas em favor do enquadramento ou não ao sistema de recolhimento unificado de tributos do Simples Nacional se acirram cada vez mais, pois “muitos foram os casos em que se alegou que a exclusão, procedida pela referida lei, de algumas dessas empresas acabaria por ferir o princípio da isonomia tributária esculpido pelo art. 150, inc.II da Carta Magna” (SILVA e LIMIRO, 2007, p. 77).

O princípio de Isonomia Tributária, definido na Constituição Federal veda aos entes políticos instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Para alguns, a vedação de parte desses serviços no Simples Nacional apresenta uma anomalia do ponto de vista do princípio de isonomia, uma vez que a regra *a priori*, é a equiparação. Desigualar contribuintes em situações equivalentes, fere os princípios constitucionais.

[...] não havendo qualquer embasamento extra fiscal razoável para vedar a inclusão de uma microempresa ou empresa de pequeno porte no regime tributário do Super Simples, estará a referida regra de exclusão eivada pela inconstitucionalidade, por ofensa ao princípio de isonomia tributária (SILVA e LIMIRO, 2007, p.80).

Entretanto, existem algumas situações que não se caracterizam como violação ao princípio de isonomia tributária - entendida na Lei com a devida cautela -

é o caso de alguns ramos de atividade econômica que, por motivo extra-fiscal e desde que a distinção seja razoável e embasada, não se caracteriza como discriminação arbitrária. Como exemplo, as sociedades civis.

5.2 ALIQUOTA E A BASE DE CÁLCULO DO SIMPLES NACIONAL

De acordo com Sabatovski e Fontoura (2007), as alíquotas e a base de cálculo compõem a estrutura quantitativa da hipótese da incidência tributária, e para adequar o Simples Nacional, o legislador indicou como base de cálculo, a receita bruta mensal para todos os tributos sujeitos ao regime de recolhimento unificado.

Quanto às alíquotas, foram estabelecidos inúmeros percentuais nas tabelas anexas à Lei Complementar 123/06, conforme prevê o art.18 § 1º, variando de acordo com a soma das receitas brutas acumuladas nos 12 meses anteriores ao do período da apuração.

A definição do referencial de receita bruta como elemento caracterizador do pequeno negócio, proporcionou ao legislador definir tal parâmetro como forma de garantir a proteção legal dessas organizações com tributação diferenciada. Assim, foi possível avançar na inclusão ao Simples Nacional.

As microempresas e empresa de pequeno porte podem exercer atividades distintas, com mais de um segmento, contudo é necessário que a contabilização das receitas seja feita de modo separado, para que cada atividade seja tributada de acordo com o que indica a Lei 123/06 art. 18, § 4º.

Os anexos à Lei Complementar 123/06, referem-se aos percentuais aplicáveis à receita bruta das empresas enquadradas nos seguintes ramos de atividade, Anexo I – Comércio; Anexo II – Indústria; Anexo III – Serviços e Locação de Bens Móveis; e Anexo IV – Serviços.

A definição de percentuais diferenciados em função da natureza diversificada que cada negócio se insere nas atividades econômicas e produtivas, possibilita aplicar uma tributação justa e possível de atender as particularidades que cada microempresa e empresa de pequeno porte se dedicam no mercado.

As diferenças de alíquotas entre os dois sistemas de arrecadação, Simples (Lei 9.317/96) e Simples Nacional (Lei 123/06), apresentadas nas tabelas a seguir,

revelam a base de cálculo para a microempresa (tabela 5) e para a empresa de pequeno porte (tabela 6), no Sistema Simples.

TABELA 4 – SIMPLES NACIONAL: ALÍQUOTA PARA MICROEMPRESA

| Receita Acumulada (janeiro a dezembro) | Pessoa Jurídica Geral | | Prestadoras de Serviços | |
|---|-----------------------|---------|-------------------------|-------|
| | (S/IPI) | (C/IPI) | S/IPI | C/IPI |
| Até R\$60.000,00 | 3,00% | 3,50% | 4,50% | 5,25% |
| De R\$60.000,00 a R\$ 90.000,00 | 4,00% | 4,50% | 6,00% | 6,75% |
| De R\$90.000,00 a R\$120.000,00 | 5,00% | 4,50% | 7,50% | 8,25% |
| De R\$120.000,00 a R\$ 240.000,00 | 5,00% | 5,50% | 8,10% | 8,85% |

Fonte: Esteves (2007, p. 120).

Os percentuais de tributação se aplicam de forma diferenciada, dependendo da natureza jurídica das microempresas e empresas de pequeno porte, com a finalidade de resguardar os direitos contidos no Código Tributário Nacional.

TABELA 5 – SIMPLES NACIONAL: ALÍQUOTA PARA EMPRESA DE PEQUENO PORTE

| Receita Acumulada (janeiro a dezembro) | Pessoa Jurídica Geral | | Prestadoras de Serviços | |
|---|-----------------------|---------|-------------------------|--------|
| | (S/IPI) | (C/IPI) | S/IPI | C/IPI |
| Até R\$240.000,00 | 5,40% | 5,90% | 8,10% | 8,85% |
| De R\$240.000,00 a R\$360.000,00 | 5,80% | 6,30% | 8,70% | 9,45% |
| De R\$360.000,00 a R\$480.000,00 | 6,20% | 6,70% | 9,30% | 10,05% |
| De R\$480.000,00 a R\$600.000,00 | 6,60% | 7,10% | 9,90% | 10,65% |
| De R\$600.000,00 a R\$720.000,00 | 7,40% | 7,90% | 10,50% | 11,25% |
| De R\$720.000,00 a R\$840.000,00 | 7,80% | 8,30% | 11,10% | 11,85% |
| De R\$840.000,00 a R\$960.000,00 | 7,80% | 8,30% | 11,70% | 12,45% |
| De R\$960.000,00 a R\$1.080.000,00 | 8,20% | 8,70% | 12,30% | 13,05% |
| De R\$1.080.000,00 a R\$1.200.000,00 | 8,60% | 9,10% | 12,90% | 13,65% |
| De R\$1.200.000,00 a R\$1.320.000,00 | 9,60% | 9,50% | 13,50% | 14,25% |
| De R\$1.320.000,00 a R\$1.440.000,00 | 9,40% | 9,90% | 14,10% | 14,85% |
| De R\$1.440.000,00 a R\$1.560.000,00 | 9,80% | 10,30% | 14,70% | 15,45% |
| De R\$1.560.000,00 a R\$1.680.000,00 | 10,20% | 10,70% | 15,30% | 16,05% |
| De R\$1.680.000,00 a R\$1.800.000,00 | 10,60% | 11,10% | 15,90% | 16,65% |
| De R\$1.800.000,00 a R\$1.920.000,00 | 11,00% | 11,50% | 16,50% | 17,25% |

| | | | | |
|--------------------------------------|--------|--------|--------|--------|
| De R\$1.920.000,00 a R\$2.040.000,00 | 11,40% | 11,90% | 17,10% | 17,85% |
| De R\$2.040.000,00 a R\$2.160.000,00 | 11,80% | 12,30% | 17,70% | 18,45% |
| De R\$2.160.000,00 a R\$2.280.000,00 | 12,20% | 12,70% | 18,30% | 19,05% |
| De R\$2.280.000,00 a R\$2.400.000,00 | 12,60% | 13,10% | 18,90% | 19,65% |

Fonte: Esteves (2007, p. 120).

A partir da aplicação das alíquotas diferenciadas para cálculo da tributação das microempresas e empresas de pequeno porte, foi possível sistematizar um processo de arrecadação que atendesse suas especificidades.

Os tributos devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte serão recolhidos no documento de arrecadação simplificado – DAS, do Simples Nacional, até o 1º dia útil da primeira quinzena do mês subsequente àquele que se refere à legislação (RESOLUÇÃO CGSN nº. 011, de 23 de julho de 2007).

O DAS será impresso exclusivamente por meio do aplicativo a que se refere o art. 15 da Resolução CGSN nº. 05, de 30 de maio de 2007, a ser disponibilizado no portal do Simples Nacional, na Internet, no endereço eletrônico www.receita.fazenda.gov.br, após a prestação, pelo contribuinte, das informações necessárias à realização do cálculo do valor mensal devido.

É inválida a emissão do DAS, em desacordo com o que se refere o estabelecido no parágrafo anterior, bem como vedada a impressão do modelo constante do Anexo IV, para fins de comercialização.

Fica vedada a emissão do DAS com valor total inferior a R\$ 10,00 (dez reais). O valor devido do Simples Nacional, que resultar inferior ao valor citado, deverá ser aferido nos períodos subsequentes, até que o total seja igual ou superior ao R\$10,00 (dez reais).

O DAS somente será acolhido por instituição financeira credenciada para tal finalidade, denominado agente arrecadador. O valor não pago, até a data do vencimento, sujeitar-se-á à incidência de encargos legais na forma prevista na legislação do imposto de renda. Na hipótese de a ME ou a EPP possuir filiais, o recolhimento dos tributos do Simples Nacional dar-se-á por intermédio da matriz. (RESOLUÇÃO CGSN nº. 05, art. 16, §1º e §2º).

5.3 OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Segundo Silva e Limiro (2007) as microempresas e empresas de pequeno porte, optantes pelo Simples Nacional, utilizarão documentos fiscais, para registro das operações e prestações que realizam inclusive aqueles emitidos por meio eletrônico, autorizados pelos entes federativos onde possuírem estabelecimento.

Em relação à prestação de serviços, que estejam sujeitos ao ISS, as ME e EPP utilizarão a nota fiscal de Serviços, conforme o modelo aprovado e autorizado pelo Município, ou Distrito Federal, ou outro documento fiscal autorizado conjuntamente pelo Estado e pelo Município da sua circunscrição fiscal.

Obrigações acessórias acabam por se produzir num fazer ou não fazer em sentido amplo (que engloba até mesmo tolerar) (...) As obrigações acessórias, são, hoje, essenciais para a arrecadação e fiscalização tributárias. Por intermédio delas, o Fisco toma conhecimento da existência de fatos geradores ou, se benefícios fiscais e até mesmo as imunidades constitucionais (Art. 9º, § 1º, parágrafo único, ambos do CTN) não estão sendo utilizadas para fins escusos. (SILVA e LIMIRO, 2007, p. 132).

No caso do empreendedor individual, assim entendido como o empresário individual a que se refere o Art. 966 da Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002, com receita bruta, acumulada no ano, de até R\$ 36.000,00 (trinta e seis mil reais), obteve apoio substantivo no regime do Simples Nacional. As obrigações impostas a esta categoria têm nesse novo regime um caráter mais leve, provavelmente, com intenção de trazer para o segmento da formalidade.

Assim, os empreendedores individuais poderão fornecer notas fiscais avulsas e comprovarão a receita bruta por meio da apresentação do registro de vendas.

5.4 DA EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL

Segundo Silva e Limiro (2007) a hipótese de exclusão do Simples Nacional da ME e EPP, faz com que ainda fiquem forçadas ao cumprimento das obrigações tributárias pertinentes ao seu novo regime de recolhimento, nos termos da legislação tributária dos respectivos entes federativos, a partir do início dos efeitos de exclusão.

A exclusão deve ser efetivada através de uma comunicação (ofício) das empresas optantes. Todavia, as ME e EPP, podem ser excluídas do regime Simples Nacional se estiverem caracterizadas por duas circunstâncias: o primeiro, por opção através da comunicação oficial e o segundo, quando incorrerem em quaisquer das situações de vedações descritas acima e previstas nessa lei.

Quanto aos efeitos da exclusão, se esta for feita por opção no mês de janeiro, a exclusão se dará no mesmo ano; se for o segundo caso, a comunicação à Receita Federal deve ser feita até o último dia do mês subsequente àquele em que ocorreu a situação de vedação.

As microempresas e empresas de pequeno porte excluídas estarão sujeitas às normas de tributação como as demais pessoas jurídicas e poderão optar pelo recolhimento do Imposto de Renda ou Contribuição social sobre o lucro líquido sobre a forma do lucro presumido, lucro real, trimestral ou anual. Toda ou qualquer exclusão deve ser comunicada à Receita Federal e regulamentada pelo CGSN.

5.5 CRÉDITO E INCENTIVO FISCAIS

As microempresas e empresas de pequeno porte, optantes pelo novo regime, não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional, tampouco poderão utilizar ou destinar qualquer valor a título de incentivo fiscal (BRASIL. Lei Complementar 123/06, Art's. 23 e 24).

Entendemos que a lei não proíbe a concessão de incentivos fiscais pelos entes federativos, no que concerne as suas competências sobre as determinações da tributação de cada um. A proibição percebida neste artigo se relaciona à utilização de valores, decorrentes dos incentivos, para os pagamentos devidos no Simples Nacional, uma vez que existe mais de um ente federativo envolvido no sistema.

A vedação por lei complementar, à possibilidade de os demais entes políticos concederem incentivos fiscais afrontaria o princípio federativo, que garante autonomia político-administrativa aos entes políticos (CF, art.18) e, portanto seria inconstitucional (SILVA e LIMIRO, 2007, p. 131).

Nesse sentido, prevendo-se a concessão de incentivos fiscais e sua consequência, foi previsto no art. 18, § 20, da Lei Complementar, o seguinte:

Na hipótese em que o Estado, o Município ou o Distrito Federal concedam isenção ou redução do ICMS ou do ISS devido pelas microempresas ou empresas de pequeno porte, ou ainda determine recolhimento de valor fixo para esses tributos, na forma do § 18 desse artigo, será realizada redução proporcional ou ajuste do valor a ser recolhido, na forma definida em resolução do Comitê Gestor. (BRASIL. Lei Complementar Nº.123, Art. 23 e 24).

É interessante observar que um ponto está gerando grande insatisfação entre os empresários das microempresas e empresas de pequeno porte, que é o fato das empresas optantes pelo Simples Nacional não poderem transferir o ICMS na venda. Isso tem gerado resistências, nas empresas de maior porte, em comprar das empresas de menor porte, uma vez que esse repasse não pode ser feito, o que não interessa ao mercado.

A concessão de crédito e incentivos fiscais para as microempresas e empresas de pequeno porte é um tema que necessita avançar nas adequações que se fazem necessárias ao Código Tributário Nacional, devido a ressonância social que esses pequenos negócios representam, seja para estimular a produção, como também para avançar na ampliação de postos de trabalho.

A questão da concessão de crédito para fomentar a operacionalidade de pequenos negócios é considerável em face do crescimento de alguns setores produtivos no Brasil, que necessitam do apoio do Estado para se fortalecerem e contribuir com o desenvolvimento econômico e social.

4.6 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

De acordo com a Lei Complementar nº 123/2006 compete ao órgão julgador o contencioso administrativo e esse deve ser integrante da estrutura administrativa do ente federativo – União, Estados, Distrito Federal ou Municípios – e ter a responsabilidade pela exclusão de ofício da ME ou EPP, “observados os dispositivos legais atinentes aos processos administrativos fiscais desse ente”.

Aos municípios é concedida certa flexibilidade, mediante convênio, transferir a atribuição de julgamento exclusivamente ao respectivo Estado em que se localiza.

[...] Tal faculdade, por obvio, possibilita ao município aproveitar a estrutura fazendária que cada Estado naturalmente já possui, o mesmo podendo não ocorrer com ele, especialmente se levarmos em consideração que a abrangência dessa lei é para todo ou qualquer município do Brasil, e sabemos da existência de muitos sem as mínimas condições de criar e manter uma estrutura de contencioso administrativo (SILVA e LIMIRO, 2007, p 146).

O que se observa, mais nitidamente, é que a Lei criada para resolver conflitos tributários, nas três esferas dos entes federativos, acaba por, contraditoriamente, criar conflitos de competências administrativas dos municípios, principalmente quando se refere à transferência de atribuição de julgamento ao Estado em que se encontra vinculado.

Compreende-se a partir da interpretação dada a norma que não há um fortalecimento da autonomia. Tal situação incide também no preceito das prerrogativas constitucionais, o que equivale ao princípio de igualdade de julgamento de competência de cada esfera. Entretanto, se verificarmos detalhadamente, o problema, neste caso, nos parece ser, mais de operacionalidade do que propriamente de constitucionalidade.

Na realidade, o que se tem como certo é que somente a Secretaria da Receita Federal, no âmbito da União, possui as atribuições e competências para solucionar questões relativas ao Simples Nacional, que dizem respeito aos aspectos de tributação federal; entretanto, quando o assunto diz respeito à competência do Estado (ICMS) e do Município (ISS), cabe à União aguardar regulamentação do CGSN.

5.7 AQUISIÇÕES PÚBLICAS

Aparentemente, a Lei favorece as microempresas, as empresas de pequeno porte e os empreendedores individuais, em relação ao mercado, pois essas empresas passaram a ter participação nas contratações públicas de bens, serviços e obras no valor de até R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais), além de preferência em caso de empate nas licitações.

Tal condição constitui-se num avanço significativo para que esses negócios se estabeleçam especialmente na prestação de serviços para o Estado, frente a um momento de crise econômica. Assim, no instante em que se abre o espaço para

tratamento diferenciado, é possível projetar maiores perspectivas de acesso ao trabalho e a renda, para os trabalhadores excluídos do acesso ao mundo do trabalho.

Complementando tal condição, a norma prevê a subcontratação de micro e pequena empresa por aquelas de maior porte, vencedoras de licitações públicas de até 30% (trinta por cento) do valor total do contrato. Possibilita que esse percentual atinja limite superior a 30% (trinta por cento), desde que fixado em edital. Fixa um percentual de até 25% do objeto para contratação de ME e EPP, em certames para adquirir bens e serviços de natureza divisível. A medida impede que, na definição dos bens a serem adquiridos, sejam utilizadas especificações que restrinjam a participação dessas empresas no processo e institui outros mecanismos destinados a ampliar a participação do segmento nas licitações.

Cumpra observar que, muito embora essa nova lei traga inovações ao procedimento de licitação em favor dessas empresas, disciplinando os certames de contratação, exigindo que se repense os modelos já consolidados, há a questão da operacionalização, pois muitas delas não possuem qualidade de mão-de-obra, planejamento adequado, logística e outras formalidades de desempenho.

Contudo, tal questão pode também ser modificada, em função das exigências de profissionalização e nível de qualidade na prestação dos serviços exigidos, o que pode fortalecer a mudança organizacional dos pequenos negócios.

Deixamos bem claro que, no campo das inovações da parte tributária, existem significativas simplificações que merecem destaque; no entanto, há outras determinações que merecem cuidados específicos do campo jurídico, uma vez que aborda essa temática como outras também, previdenciárias, trabalhistas etc.

5.8 OBRIGAÇÕES TRABALHISTAS

Neste aspecto a Lei complementar 123/06, traz pouca diferença em relação à lei anterior, a novidade se relaciona a dispensa de algumas obrigações trabalhistas como: afixar quadros de trabalho; anotar as férias de empregados em livros de registro e nem de informar ao Ministério do Trabalho férias coletivas; empregar ou matricular aprendizes nos Cursos dos Serviços Nacionais de Aprendizagem; além de não ser obrigada a possuir o livro de Inspeção do Trabalho.

Todavia, existem observâncias de obrigações que não podem ser dispensadas, o que a citada lei determina em seu art. 52, não seria necessário enumerá-las, mas, por certo, isso visa à proteção dos direitos trabalhistas do empregado e à manutenção das obrigações do empregador, como: anotações na CTPS do trabalhador e arquivamento de todos os documentos inerentes às obrigações trabalhistas e previdenciárias

6 ESTUDO DE CASO: DESCRIÇÃO E ANÁLISE DO LUCRO PRESUMIDO E SIMPLES NACIONAL

O pagamento de impostos sempre foi uma das preocupações que ocuparam o intelecto dos empresários. Optar por uma forma de tributação requer muito mais que analisar o percentual do recolhimento. É necessário estudar a forma que reduza a despesa tributária, pois, nem sempre a opção de enquadramento mais óbvia é a mais vantajosa.

Esta reflexão é importante para a microempresa e empresa de pequeno porte em função dos custos que o tributo representa para garantir níveis de operacionalização satisfatórios. Atualmente, os pequenos negócios operam com custos reduzidos de despesas com a finalidade de garantir o retorno.

O governo federal disponibilizou por meio da Lei Complementar nº 123/2006, um modelo simplificado de tributação, a qual visa facilitar e desburocratizar o recolhimento de impostos e reduzir a carga tributária para as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte: o Simples Nacional foi implantado, com a finalidade de motivar, ajudar e acelerar a economia do país, com tratamento diferenciado quanto a tributação aplicada.

Objetivando analisar a aplicabilidade do SIMPLES NACIONAL, realizei um estudo de caso, com o intuito de identificar a aplicabilidade das modificações na legislação para as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

6.1 ELABORAÇÃO DO PROTOCOLO

A elaboração do protocolo proporcionou orientar o estudo visando fundamentar metodologicamente a sistematização das atividades realizadas, e para tanto, elegeu-se a pesquisa bibliográfica e documental, como técnica de pesquisa adotada, complementada por um estudo de caso, realizado em empresa do comércio varejista, no ramo de calçados em geral, com a finalidade de experimentar a aplicação do modelo simples nacional, considerando o faturamento, tendo como referencial a demonstração na planilha de cálculo, como fonte de coleta de dados, além de entrevistas com o Diretor da empresa sobre a adoção do modelo de

tributação, complementada pela análise de documentos, e o estoque de mercadorias.

Para o estudo, definiu-se a modalidade intrínseco, justificada pela apropriação do próprio objeto da pesquisa, representado pelo Simples Nacional, tido como um referencial de tributação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, lei sancionada pelo atual Presidente da República Luis Inácio Lula da Silva, e por se tratar de uma tributação pertencente à esfera do governo federal e que se deseja verificar as razões que determinam a preferência por esse novo modelo de tributação.

6.2 A EMPRESA

A empresa pesquisada denominada de CABRAL COMÉRCIO DE CALÇADOS LTDA, com nome Fantasia de Companhia de Calçados, inscrita no CNPJ 06.286.129/0001-94, com sede na Rua Vinte e Oito de Setembro, Nº 67 – A, tendo iniciado suas atividades no dia 10 de fevereiro de 2004, com 02 sócios e 04 funcionários, os quais permanecem até os dias atuais.

Inserida no contexto das atividades econômicas que se desenvolvem na cidade de Belém, especialmente na área central, os pequenos negócios participam da economia local, com geração de trabalho e renda.

A referida empresa está enquadrada como Empresa de Pequeno Porte – EPP, já que seu faturamento mensal é, em média, R\$ 70.000,00. Além disso, conta com capital social estimado em R\$ 100.000,00, tendo seu estoque de mercadoria avaliado, atualmente, em R\$ 355.000,00. Para aumentar as receitas, a empresa trabalha com Vendas Externas.

Inicialmente, a empresa em questão utilizava a tributação do Lucro presumido, porém com a vigência da Lei do SIMPLES NACIONAL, ela passou a optar pelo mesmo, pois sua Receita total anual e o ramo de atividade exercido se enquadram nos parâmetros exigidos.

A adesão ao modelo simples nacional permitiu a empresa manter seu enquadramento jurídico, de tal forma a garantir o tratamento tributário diferenciado, justificado em função dos valores de faturamento.

6.3 TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO

Com a finalidade de situar a performance do negócio em suas relações no mercado, é apresentado a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), referente ao período de 01 de janeiro a 31 de dezembro de 2009, tendo como opção de tributação o Lucro presumido.

TABELA 6 - EMPRESA TRIBUTADA PELO – LUCRO PRESUMIDO.

| DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO – DRE | | | |
|---|--------------|---------------|---------------------|
| CABRAL COMÉRCIO DE CALÇADOS LTDA | | | |
| PERÍODO DE 01 DE JANEIRO A 31 DE DEZEMBRO DE 2009 | | | |
| (+) RECEITA BRUTA MENSAL | 100,00% | | R\$ 896.900,00 |
| (-) IMPOSTOS SOBRE VENDAS | 20,65% | | R\$ 185.209,85 |
| ICMS – 17% | | | R\$ 152.422,00 |
| PIS – 0,65% | | | R\$ 5.829,85 |
| COFINS – 3% | | | R\$ 26.907,00 |
| (-) CUSTO MERCADORIA VENDIDA | 46,80% | | R\$ 419.749,20 |
| ESTOQUE INICIAL | | | R\$ 785.485,60 |
| + COMPRAS | | | R\$460.358,20 |
| - ESTOQUE FINAL | | | (826.094,60) |
| = LUCRO BRUTO | | | R\$291.940,95 |
| (-) DESPESAS OPERACIONAIS | 31,64% | | R\$283.634,44 |
| DESPESAS ADMINISTRATIVAS | 14,03 | | R\$ 125.764,40 |
| - ADMINISTRATIVAS | | R\$125.764,40 | |
| DESPESA COM PESSOAL | 15,28% | | R\$ 136.940,72 |
| - PESSOAL | 11,25% | R\$100.840,00 | |
| - FGTS | 0,9% | R\$ 8.067,20 | |
| - INSS | 3,13% | R\$ 28.033,52 | |
| DESPESAS FINANCEIRAS | 0,05% | | R\$ 480,00 |
| - TARIFAS BANCÁRIAS | | R\$ 480,00 | |
| DESPESAS TRIBUTÁRIAS | 2,28% | | R\$ 20.449,32 |
| - CSLL | 1,08% | R\$ 9.686,52 | |
| - IRPJ | 1,20% | R\$ 10.762,80 | |
| (=) RESULTADO LÍQUIDO | 0,91% | | R\$ 8.306,51 |

Fonte: CABRAL COMÉRCIO DE CALÇADOS LTDA (2009)

TABELA 7 - VALORES ATRIBUÍDOS NO CÁLCULO DO IRPJ PELO LUCRO PRESUMIDO

| CÁLCULO DO IRPJ | | | | |
|-----------------|--------------------|------------------------|-----------------|------------|
| | FATURAMENTO MENSAL | FATURAMENTO TRIMESTRAL | BASE DE CÁLCULO | IRPJ PAGAR |
| TRIMESTRE | (R\$) | (R\$) | (R\$) | (R\$) |
| 1 | 50.100,00 | 167.000,00 | 13.360,00 | 2.004,00 |
| | 52.600,00 | | | |
| | 64.300,00 | | | |
| 2 | 76.500,00 | 228.400,00 | 18.272,00 | 2.740,80 |
| | 75.400,00 | | | |
| | 76.500,00 | | | |
| 3 | 89.400,00 | 235.600,00 | 18.848,00 | 2.827,20 |
| | 69.900,00 | | | |
| | 76.300,00 | | | |
| 4 | 86.500,00 | 265.900,00 | 21.272,00 | 3.190,80 |
| | 80.300,00 | | | |
| | 99.100,00 | | | |
| TOTAL | 896.900,00 | 896.900,00 | 71.752,00 | 10.762,80 |

Fonte: CABRAL COMÉRCIO DE CALÇADOS LTDA (2009)

TABELA 8 - VALORES ATRIBUÍDOS NO CÁLCULO DO CSLL PELO LUCRO PRESUMIDO

| CÁLCULO DO CSLL | | | | |
|-----------------|--------------------|------------------------|-----------------|------------|
| | FATURAMENTO MENSAL | FATURAMENTO TRIMESTRAL | BASE DE CÁLCULO | CSLL PAGAR |
| TRIMESTRE | (R\$) | (R\$) | (R\$) | (R\$) |
| 1 | 50.100,00 | 167.000,00 | 20.040,00 | 1.803,60 |
| | 52.600,00 | | | |
| | 64.300,00 | | | |
| 2 | 76.500,00 | 228.400,00 | 27.408,00 | 2.466,72 |
| | 75.400,00 | | | |
| | 76.500,00 | | | |
| 3 | 89.400,00 | 235.600,00 | 28.272,00 | 2.544,48 |
| | 69.900,00 | | | |
| | 76.300,00 | | | |
| 4 | 86.500,00 | 265.900,00 | 31.908,00 | 2.871,72 |
| | 80.300,00 | | | |
| | 99.100,00 | | | |
| TOTAL | 896.900,00 | 896.900,00 | 107.628,00 | 9.686,52 |

Fonte: CABRAL COMÉRCIO DE CALÇADOS LTDA (2009)

TABELA 09 - VALORES ATRIBUÍDOS NO CÁLCULO DO PIS E COFINS PELO LUCRO PRESUMIDO

| MÊS | FATURAMENTO MENSAL (R\$) | PIS - 0,65% MENSAL (R\$) | COFINS - 3% MENSAL (R\$) |
|--------------|--------------------------------|--------------------------------|--------------------------------|
| JAN | 50.100,00 | 325,65 | 1.503,00 |
| FEV | 52.600,00 | 341,90 | 1.578,00 |
| MAR | 64.300,00 | 417,95 | 1.929,00 |
| ABR | 76.500,00 | 497,25 | 2.295,00 |
| MAI | 75.400,00 | 490,10 | 2.262,00 |
| JUN | 76.500,00 | 497,25 | 2.295,00 |
| JUL | 89.400,00 | 581,10 | 2.682,00 |
| AGO | 69.900,00 | 454,35 | 2.097,00 |
| SET | 76.300,00 | 495,95 | 2.289,00 |
| OUT | 86.500,00 | 562,25 | 2.595,00 |
| NOV | 80.300,00 | 521,95 | 2.409,00 |
| DEZ | 99.100,00 | 644,15 | 2.973,00 |
| TOTAL | 896.900,00 | 5.829,85 | 26.907,00 |

Fonte: CABRAL COMÉRCIO DE CALÇADOS LTDA (2009)

6.4 ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO

É possível perceber a presença de um montante considerável de despesas tributárias, exigidas pela legislação aplicada ao lucro presumido, o que incide diretamente sobre os resultados do negócio.

Nesse caso, é essencial que se avalie os impactos da adoção desse sistema de tributação nos pequenos negócios, a partir das medidas limitadoras que incidem sobre os resultados.

Os valores tributados do IRPJ revelam o quanto as microempresas e empresas de pequeno porte poderiam ampliar seu patrimônio, desde que haja um modelo simplificado, capaz de viabilizar a potencialidade de seu patrimônio.

Os impactos apresentados no cálculo do IRPJ, a partir da aplicação do lucro presumido são significativos, no que tange a participação da empresa no pagamento do tributo, o que poderia ser revertido para compor o patrimônio. Tal carga tributária, alcança relevância na performance do negócio, em especial, para estimular o crescimento e a participação mais efetiva do microempresário no setor produtivo.

Conforme observado nos dados coletados, no referido período, a empresa apresentou uma receita bruta anual de R\$ 896.900,00, dos quais foram deduzidos os **impostos sobre vendas de mercadorias** no montante de R\$ 185.209,85, equivalente a 20,65% da receita bruta, assim distribuídos, ICMS no montante de R\$152.473,00 – percentual de 17%, PIS no montante de R\$5.829,85 – percentual de 0,65% e COFINS no montante de R\$26.907,00 – percentual de 3%. Foram também deduzidos os **custos das mercadorias vendidas – CMV**, no montante de R\$419.749,20 – percentual de 46,80%, restando no lucro bruto da empresa o valor de R\$291.940,25 – percentual de 32,55%, ambos em relação a receita bruta.

A carga tributária imposta à microempresa revela o quanto esse atributo legal para funcionamento dos pequenos negócios, impede a acumulação de capital suficiente ao crescimento do patrimônio.

Após o lucro bruto, apresentaram-se as **despesas operacionais**, sendo deduzidas no valor de R\$283.634,44 – percentual de 31,64% também em relação a receita bruta, sendo:

- a) Despesas com pessoal, valor de R\$100.840,00,
- b) Encargos sociais – FGTS, valor de R\$8.067,20,
- c) Encargos sociais – INSS (parte patronal e outras entidades, valor de R\$28.033,52,
- d) Despesas financeiras, valor de R\$480,00,
- e) Despesas tributárias, IRPJ no valor de R\$10.762,80 e CSLL no valor de R\$9.686,52,

Diante desses resultados, nota-se que a empresa obteve um lucro líquido anual de R\$ 8.306,51 – percentual de 0,91%. Ainda assim, este resultado não foi muito satisfatório para a empresa, uma vez que a empresa não fizera nenhum tipo de investimento.

As limitações quanto aos resultados obtidos no exercício anual, comprova o quanto a microempresa sobrevive no mercado com dificuldade, em função do montante de obrigações tributárias exigidas.

Neste sentido, analisemos os resultados apresentados na DRE:

- a) Na folha de pagamento, os encargos sociais, a exemplo, o INSS sofreu incidência de 27,8%, sendo, 20% parte da empresa, 2% RAT – Risco de Acidente de Trabalho e 5,8% de outras entidades e o FGTS - percentual de 8%, tornando esses

encargos bem oneroso para a empresa, totalizando 35,80% sobre a folha de pagamento;

Esse quadro inviabiliza o funcionamento da microempresa, em vista do volume de obrigações que ela deve cumprir para atender as exigências do governo, em função do recolhimento dos montantes exigidos pelo governo, destacando os encargos sobre a folha de pagamento.

b) O cálculo dos impostos é efetuado individualmente: ICMS, PIS, COFINS – mensal e CSLL, IRPJ – trimestral, ambos obedecendo a uma regra e uma tabela de cálculo, totalizando uma carga tributária no percentual de 22,93% em cima da receita bruta..

c) As obrigações acessórias, como o DCTF, o DAFON no âmbito federal e há exigências da escrituração contábil e fiscal nos livros de Entrada, Saída, Apuração do ICMS e Inventário;

d) A soma total dos impostos e os encargos sociais apresentaram os seguintes valores R\$241.709,09, sendo:

Impostos federais: Percentual de 22,93% sobre a receita bruta:

| | | |
|---|-------|----------------------|
| Total ICMS | 17% | R\$152.422,20 |
| Total IRPJ | 1,20% | R\$10.762,80 |
| Total CSLL | 1,08% | R\$ 9.686,52 |
| Total PIS | 0,65% | R\$ 5.829,85 |
| Total COFINS | 3% | R\$26.907,00 |
| Total dos Tributos e Contribuições | | R\$205.608,37 |

Percebe-se que a microempresa e a empresa de pequeno porte, arca com custos significativos, exigidos pelo governo para manter o negócio em funcionamento. Tais recursos impede que elas avancem na expansão do patrimônio, e como consequência, garantir maior participação social.

Encargos Sociais – Percentual de 35,80% sobre valor bruto da folha de pagamento:

| | | |
|-----------------------------------|-------|---------------------|
| Total INSS | 27,8% | R\$28.033,52 |
| Total FGTS | 8% | R\$ 8.067,20 |
| Total dos Encargos Sociais | | R\$36.100,72 |

Diante dos números apresentados, percebe-se a razão que as empresas têm de não poderem pagar seus tributos devido à grande quantidade de impostos que o governo impõe aos empresários.

Portanto, a saída encontrada veio por meio dos benefícios que a nova lei n. 123 de 14 de dezembro de 2006 trouxe para muitas empresas que puderam migrar para o Simples Nacional através desse novo modelo de tributação das microempresas e empresa de pequeno porte que conseguiram reduzir o pagamento dos impostos.

6.5 TRIBUTAÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL

A Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), referente ao período de 01 de janeiro a 31 de dezembro de 2009, tendo como opção de tributação o Simples Nacional através da Lei complementar nº 123/2006:

TABELA 10 - TRIBUTAÇÃO – SIMPLES NACIONAL

| DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO – DRE | | | |
|---|---------|----------------|----------------|
| CABRAL COMÉRCIO DE CALÇADOS LTDA | | | |
| PERÍODO DE 1º DE JANEIRO À 31 DE DEZEMBRO DE 2009 | | | |
| (+) RECEITA BRUTA ANUAL | 100,00% | | R\$ 896.900,00 |
| (-) CMV | 46,80% | | R\$ 419.749,20 |
| ESTOQUE INICIAL | | | R\$ 785.485,60 |
| + COMPRAS | | | R\$460.358,20 |
| - ESTOQUE FINAL | | | (826.094,60) |
| (-) DESPESAS OPERACIONAIS: | 34,60% | | R\$ 310.440,42 |
| <u>DESPESAS ADMINISTRATIVAS</u> | 14,02% | | R\$ 125.764,40 |
| = ADMINISTRATIVAS | | R\$ 125.764,40 | |
| DESPESA COM PESSOAL | 12,14% | | R\$ 108.907,20 |
| = PESSOAL | 11,20% | R\$ 100.840,00 | |
| = FGTS | 0,90% | R\$ 8.067,20 | |
| <u>DESPESAS FINANCEIRAS</u> | 0,05% | | R\$ 480,00 |
| = TARIFAS BANCÁRIAS | | R\$ 480,00 | |
| <u>DESPESAS TRIBUTÁRIAS</u> | 8,39% | | R\$ 75.288,82 |
| = DAS | | R\$ 75.288,82 | |
| (=) RESULTADO LÍQUIDO | 18,60% | | R\$ 166.710,38 |

TABELA 11 - EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL

| ANEXO I : PLANILHA DO SIMPLES NACIONAL - COMÉRCIO | | | | | | | |
|---|-------------|--|-------------|--------------------|------------------------------------|-----------------|---------------|
| FATURAMENTO MENSAL - 2008 (EM R\$) | | RECEITA BRUTA ACUMULADAÚLTIMOS 12 MESES (EM R\$) | | FATURAMENTO MENSAL | | CÁLCULO MENSAL | |
| MÊS | FATURAMENTO | MÊS | FATURAMENTO | MÊS | FATURAMENTO MENSAL - 2009 (EM R\$) | % Tabela | VALOR A PAGAR |
| 1 | 59.061,00 | 1 | 796.420,00 | 1 | 50.100,00 | 8,36% | 4.188,36 |
| 2 | 48.200,00 | 2 | 787.459,00 | 2 | 52.600,00 | 8,36% | 4.397,36 |
| 3 | 49.980,00 | 3 | 791.859,00 | 3 | 64.300,00 | 8,36% | 5.375,48 |
| 4 | 61.000,00 | 4 | 806.179,00 | 4 | 76.500,00 | 8,36% | 6.395,40 |
| 5 | 63.400,00 | 5 | 821.679,00 | 5 | 75.400,00 | 8,36% | 6.303,44 |
| 6 | 75.020,00 | 6 | 833.679,00 | 6 | 76.500,00 | 8,36% | 6395,40 |
| 7 | 72.900,00 | 7 | 835.159,00 | 7 | 89.400,00 | 8,36% | 7.473,84 |
| 8 | 71.789,00 | 8 | 851.659,00 | 8 | 69.900,00 | 8,36% | 5.843,64 |
| 9 | 69.900,00 | 9 | 849.770,00 | 9 | 76.300,00 | 8,45% | 6.447,35 |
| 10 | 59.100,00 | 10 | 856.170,00 | 10 | 86.500,00 | 8,45% | 7.309,25 |
| 11 | 76.770,00 | 11 | 883.570,00 | 11 | 80.300,00 | 8,45% | 6.785,35 |
| 12 | 89.300,00 | 12 | 887.100,00 | 12 | 99.100,00 | 8,45% | 8.373,95 |
| TOTAL 796.420,00 | | | | TOTAL 896.600,00 | | TOTAL 75.288,82 | |

A empresa apresentou uma receita bruta anual de R\$896.900,00, foram deduzidos os **custos das mercadorias vendidas – CMV**, no montante de R\$419.749,20, restando no lucro bruto da empresa um valor de R\$477.150,80.

Após o lucro bruto, apresentaram-se as **despesas operacionais**, sendo deduzidas no valor de R\$310.440,42:

- a) Despesas com pessoal, valor de R\$100.840,00.
- b) Encargos sociais – FGTS, valor de R\$8.067,20.
- c) Despesas financeiras, valor de R\$480,00,
- d) Despesas tributárias, DAS no valor de R\$75.288,82.
- e) A soma total dos impostos e os encargos sociais apresentaram os seguintes valores R\$85.598,60, sendo:

Imposto federal: Houve variação (conforme tabela), entre 8,36% chegando até 8,45% sobre média dos últimos 12 meses de faturamento:

Total DAS R\$75.288,72

Total dos Tributos R\$75.288,72

Encargos Sociais – Percentual de 8% sobre valor bruto da folha de pagamento:

| | | |
|-----------------------------------|----|---------------------|
| Total FGTS | 8% | R\$ 8.067,20 |
| Total dos Encargos Sociais | | R\$ 8.067,20 |

Diante desses resultados a empresa obteve um lucro líquido anual de R\$166.710,68 – percentual de 18,60%, tornando favorável esse resultado, inclusive, dando folga no caixa para possíveis investimentos.

Nesta perspectiva, consideremos os resultados apresentados na DRE:

a) Na tributação do Simples Nacional não há incidência ou pagamento dos encargos sociais, somente do FGTS no percentual de 8% sobre valor bruto da folha de pagamento. Observamos que houve uma boa redução nos encargos sociais, devido a não obrigatoriedade do pagamento do INSS parte da empresa, gerando uma economia de 27,8% sobre a folha de pagamento.

Tal modelo pode ser favorável ao estímulo do crescimento do patrimônio da microempresa, em função da redução das obrigações tributárias, oneradas em grande parte, pelos encargos na folha de pagamento.

b) O recolhimento dos Impostos se dá por um PAGAMENTO ÚNICO (DAS), já estando nele incluso: PIS, COFINS, CSLL, IRPJ, ICMS e INSS – parte patronal.

c) Nas obrigações acessórias, com a tributação do Simples Nacional, a empresa fica desobrigada de informar as declarações, como o DCTF, o DACTON no âmbito federal e a DIEF no âmbito estadual e também as exigências da escrituração contábil. Há exigência somente no livro caixa e na escrituração fiscal em decorrência dos livros de Entrada e de Inventário, tornando-se facultativo os livros de Saída e de Apuração de ICMS. No estado do Pará, o faturamento acima de R\$1.800.000,00, anual, exige a escrituração eletrônica, mesmo no SIMPLES NACIONAL e acima desse valor mencionado, a Apuração do ICMS é feita separadamente.

A simplificação das exigências das obrigações acessórias é outro fator que possibilita o fortalecimento das microempresas e empresas de pequeno porte, resultando em maior participação no mercado, com a expansão em outros setores, capazes de gerar trabalho e renda. Esta condição, reduz os custos operacionais, e contribui para o negócio se consolidar.

6.6 ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL

Para o governo federal, a lei que instituiu o Simples Nacional está fazendo uma revolução silenciosa no sistema tributário brasileiro. Essa legislação vincula 5.562 Municípios (fontes do governo), os Estados, o Distrito Federal e a União, e apresenta atualmente 98% das empresas comerciais e industriais do País se enquadraram neste sistema, assim como 75% das empresas prestadoras de serviços, devendo este número chegar até 80% em 2010.

Portanto, através da DRE – Demonstração do Resultado do Exercício, o relatório final, destacou que existem muitos benefícios na adesão pelo novo modelo de tributação do SIMPLES NACIONAL, no qual demonstramos no estudo de caso, conforme os dados comparativos acima, algumas variáveis foram decisivas, entre elas a desobrigação de pagamento do INSS por parte do empregador na tributação do Simples Nacional comparada à tributação do Lucro Presumido.

6.7 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Depois de anos no Congresso Nacional, o governo criou uma política que veio beneficiar os Microempresários: a implantação do Simples Nacional. Na referida pesquisa, pode-se verificar a possibilidade das empresas optantes pelo Simples Nacional de reduzir os custos com impostos já que passaram a ser pagos de uma única forma, utilizando-se o faturamento bruto como base de cálculo a partir das alíquotas.

A empresa, objeto deste estudo, após a opção pelo Simples nacional obteve uma significativa redução no pagamento dos impostos, com reflexos positivos no caixa. A redução dos custos operacionais, atrelados a redução das obrigações tributárias, alcançam valores significativos na busca de consolidação dos pequenos negócios.

Como benefício adquirido por meio do Simples nacional, pode-se observar que a parte patronal do INSS antes alcançava uma alíquota de 27,8%, e com o novo sistema tornou-se desobrigado esse pagamento, o que certamente contribui para alavancar as receitas da empresa.

O simples nacional ao extinguir o pagamento da alíquota patronal do INSS possibilita aos pequenos negócios, elevar seu patrimônio, considerando que é necessário acumular receita para investir, com a finalidade de potencializar e tornar o negócio mais competitivo.

Quanto ao ICMS, a empresa era tributada por meio do Lucro Presumido, e este imposto era calculado a parte, mas quando a mesma migrou para a tributação do Simples Nacional, esse não precisou mais ser mais pago no DAE (Documento de Arrecadação Estadual), já que este imposto ficou embutido no Cálculo do DAS (Documento de Arrecadação do Simples), o qual consta todos os impostos (PIS, COFINS, CSLL, IRPJ, INSS, ISS, ICMS e IPI) contribuindo para uma significativa redução no percentual da base de cálculo. Posto que antes a forma de apuração desse imposto era realizado contabilizando-se as Notas Fiscais de Entrada e Saída de Mercadorias, demasiando o pagamento de impostos. Atualmente, a empresa paga somente um pequeno percentual, portanto, a redução foi considerável.

Portanto, o Simples Nacional tem como proposta primordial fomentar o pequeno negócio e para incentivar o desenvolvimento das micro e pequenas, já que a adesão do mesmo nos mostra inestimáveis benefícios, além de desburocratizar a tributação para os Microempreendedores.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O cenário vivenciado pelas microempresas e empresas de pequeno porte no Brasil é complexo em decorrência de diversos fatores que limitam a sustentabilidade desses pequenos negócios, os quais vão desde a concorrência desleal com as grandes corporações até as incidências de tributação para manter essas empresas legalmente em funcionamento.

As microempresas e empresas de pequeno porte alcançaram visibilidade no Brasil a partir da década de 1990 decorrentes da política de privatização e incentivo a demissão voluntária de trabalhadores nas empresas estatais, os quais, iludidos com a possibilidade de se tornarem empreendedores, tornaram-se microempresários, em alguns casos com empresas próprias de prestação de serviços, e outros em pequenos negócios na área do comércio, indústria, etc.

Contudo, as obrigações tributárias para constituição e manutenção do pequeno negócio no Brasil a princípio não se mantiveram adequados, resultando no fracasso, falência, perda do capital, e outras mazelas.

Visto que as microempresas e empresas de pequeno porte poderiam ser alternativa para elevação dos postos de trabalho e geração de renda na economia globalizada, o governo federal passou a incentivar seu fortalecimento através de uma política tributária diferenciada, que aos poucos se consolidou e avançou com a finalidade de garantir o estímulo a legalização e a maior participação nas atividades econômicas e produtivas.

A evolução da tributação diferenciada para aplicação nas microempresas e empresas de pequeno porte contribuíram em parte para a legalização desses negócios no contexto das relações de produção, buscando-se formalizar as relações de trabalho e adequar tais empreendimentos no sistema de tributação dos Estados, Municípios, com a finalidade de disciplinar e normatizar suas ações.

Com a adoção do Simples Nacional foi possível ampliar a participação dos pequenos negócios na atividade econômica e produtiva, de tal forma que se ampliou seus espaços de atuação, especialmente no que tange a participação na prestação de serviços ao Estado.

Além disso, o Estado tem estimulado a redução das atividades econômicas informais que se expandiram a partir da década de 1990 resultantes da globalização econômica e da redução da participação estatal no processo produtivo. Contraposto

a esse quadro, configurou-se um quadro de inadimplência fiscal entre os pequenos negócios que funcionavam na legalidade.

Mesmo se apresentando um modelo simplificado para atender as peculiaridades das microempresas e empresas de pequeno porte, é possível assegurar tecnicamente que ainda persiste um quadro burocrático e inadequado do sistema para atender as especificidades do setor, pois, há necessidade de contratação serviços de profissionais da contabilidade para realização dos trabalhos tributários.

Há necessidade de simplificar o sistema de tributação do Simples Nacional para que o microempresário e ou pequeno empreendedor saiba como operar para cumprimento das obrigações tributárias, sem que haja necessidade de recorrer aos profissionais da contabilidade, onerando seus custos operacionais.

Apesar do Simples Nacional ter entrado em vigor a partir de 01/07/2007, é possível concluir que sua operacionalização ainda encontra-se em ajustes que podem ser questionados pelos beneficiados, com a finalidade de adequar a norma a realidade diferenciada de atuação das microempresas e empresas de pequeno porte no mercado.

Não se trata de defender uma visão paternalista do Estado quanto a tributação aplicada a esses segmentos empresariais, mas também, há necessidade de avançar no caráter social e político do papel das microempresas e empresas de pequeno porte para o fortalecimento da economia nacional.

O cenário globalizado inclui espaço para todos os segmentos, contudo, é relevante que se operacionalize o modelo do Simples Nacional para garantir maiores perspectivas de sobrevivência da microempresa e empresa de pequeno porte no mercado, através de um sistema de tributação que responda as expectativas do setor, capaz de promover impactos significativos na economia, com a consolidação desse segmento no processo produtivo.

REFERÊNCIAS

BARBOSA, Antonio Carlos da Silva. **A Tributação e suas Especificidades**. São Paulo: Revista do Advogado, 2005.

BERNARDES, Adherbal Correa et. al. **Manual do Imposto de Renda Pessoa Jurídica**. São Paulo: Dialética, 2000.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: Promulgada em 05 de outubro de 1988. Brasília, 1998.

_____. **Lei Complementar nº123 de 14 de dezembro de 2006**. Institui o tratamento diferenciado às micro empresas e empresas de pequeno porte. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 15 dez. 2006. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/confaz>>. Acesso em: 23 nov. 2007.

_____. Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico – **Plano Nacional de Incentivo à Pequena e Média Empresa**. Brasília, 2000.

_____. Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste – SUDENE. **Plano de Incentivo ao Pequeno Empreendedor**: Recife, 2000.

CORREA, Paulo Sérgio de Almeida. **Direito Tributário em Questão**. Revista do Direito. Florianópolis, 2000.

CHIAVENATO, Luis de Castro. **Direito Administrativo e Tributário**. Revista dos Tribunais. São Paulo: OAB-SP, 1994.

ESTEVES, Laerdio Pavesi. **Manual tributário do empresário**. Rio de Janeiro: Qualitimark, 2007.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Simples Nacional**: estatuto nacional das microempresas – ME e das empresas de pequeno porte – EPP, regime tributário simplificado, lei complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006, lei complementar nº 127 de 14 de agosto de 2007. São Paulo: Atlas, 2008.

FERNANDES, José Luís Nunes. **Planejamento tributário**: economia legal de recursos para as empresas. Belém: Alves Gráfica e Editora, 2008.

FRANCO, Silvia Cintra. **Para que tantos impostos? Dinheiro público e cidadania.** 2 ed. São Paulo: Moderna, 2005. (Coleção Polêmica).

GARELLI, Paul. **O Oriente Próximo Asiático.** São Paulo: Pioneira, 1982.

GIANBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Claudia. **Finanças públicas: teoria e prática no Brasil.** 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

GOMES, Marcos José de Lima. **Manual de tributos.** São Paulo: Atlas, 2009.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário Jurídico Tributário.** 3. ed. São Paulo: Dialética, 2000.

LISOWSKI, Jefté. **A hipertributação e a ineficiência.** São Paulo: Revista Juris. São Paulo: n.2, v.3, 2009.

MAMEDE, M. L. BERTOLDI, Marcelo M. **Simples Nacional: Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte Comentado.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

OLIVEIRA, Edson. **Manual de impostos e contribuições para microempresas e empresas de pequeno porte.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

PANTOJA, José de Souza. **História: Idade Média, o feudalismo.** São Paulo: Moderna, 2007.

PINHEIRO, Maria do Socorro Lopes. **Gestão de Negócios.** São Paulo: Atlas, 2000.

PINTO, Jaime de Souza Martins. **O Direito Tributário Aplicado.** Porto Alegre: Casa do Advogado, 2007.

PRADO JÚNIOR, Caio. **História do Desenvolvimento Econômico Brasileiro.** São Paulo: Brasiliense, 2004.

REZENDE, Fernando. **Finanças Públicas.** 2 ed. São Paulo: Atlas. 2008.

RODRIGUES, Marcos da Silva. **Direito Tributário.** Curitiba: Juruá, 2000.

SABATOVSKI, Emílio; FONTOURA, Iara. (Org.) **Super Simples**: Estatuto nacional da Microempresa. Curitiba: Juruá, 2007.

SANTOS, Cleônimo dos; BARROS, Sidney Ferro. **Manual do Super Simples**: microempresas e empresas de pequeno porte. 2. ed. São Paulo: IOB, 2009.

SEBRAE. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. **Manual de procedimentos contábeis para micro e pequenas empresas**. 5. ed. Brasília, 2008.

SETENTA, Aline Maron. **Tributação**: O Fenômeno Jurídico e a Realidade. Disponível em: <<http://www.periodicoedireito.com.br>> Acesso em: 20/06/2010.

SILVA, Renaldo Limiro da; LIMIRO, Alexandre. **Manual do Super Simples**: comentários à Lei Geral das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. Lei Complementar 123/06. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2007.

SOUZA, Mário da Costa. **Gestão de Pequenos Negócios**. Brasília: SEBRAE, 2006.

SOUZA FILHO, Márcio José. A Microempresa e a Empresa de Pequeno Porte. **Revista do Empreendedor**. SENAC/RJ: Editora SENAC, 2002.

TELLES, André; GOULART, Josiel Eilers. **O sistema tributário na Mesopotâmia e o decreto de Urukagina**. Cadernos FAPA, n. 2, Belém, 2005. Disponível em: <www.fapa.com.br/cadernosfapa>. Acesso em: 22/06/2010.

VARSAÑO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. In: **Pesquisa e Planejamento Econômico**. Rio de Janeiro, IPEA, v. 27, n. 1, abr. 1997.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Regimes de tributação federal**. 6. ed. rev. atual. Curitiba: Juruá, 2006.

ANEXOS

ANEXO I – Planilha do Simples Nacional – Comércio.

| Receita Bruta em 12 meses (em R\$) | ALÍQUOTA | IRPJ | CSLL | COFINS | PIS/PASEP | CPP | ICMS |
|---------------------------------------|----------|-------|-------|--------|-----------|-------|-------|
| Até 120.000,00 | 4,00% | 0,00% | 0,00% | 0,00% | 0,00% | 2,75% | 1,25% |
| De 120.000,01 a 240.000,00 | 5,47% | 0,00% | 0,00% | 0,86% | 0,00% | 2,75% | 1,86% |
| De 240.000,01 a 360.000,00 | 6,84% | 0,27% | 0,31% | 0,95% | 0,23% | 2,75% | 2,33% |
| De 360.000,01 a 480.000,00 | 7,54% | 0,35% | 0,35% | 1,04% | 0,25% | 2,99% | 2,56% |
| De 480.000,01 a 600.000,00 | 7,60% | 0,35% | 0,35% | 1,05% | 0,25% | 3,02% | 2,58% |
| De 600.000,01 a 720.000,00 | 8,28% | 0,38% | 0,38% | 1,15% | 0,27% | 3,28% | 2,82% |
| De 720.000,01 a 840.000,00 | 8,36% | 0,39% | 0,39% | 1,16% | 0,28% | 3,30% | 2,84% |
| De 840.000,01 a 960.000,00 | 8,45% | 0,39% | 0,39% | 1,17% | 0,28% | 3,35% | 2,87% |
| De 960.000,01 a 1.080.000,00 | 9,03% | 0,42% | 0,42% | 1,25% | 0,30% | 3,57% | 3,07% |
| De 1.080.000,01 a 1.200.000,00 | 9,12% | 0,43% | 0,43% | 1,26% | 0,30% | 3,60% | 3,10% |
| De 1.200.000,01 a 1.320.000,00 | 9,95% | 0,46% | 0,46% | 1,38% | 0,33% | 3,94% | 3,38% |
| De 1.320.000,01 a 1.440.000,00 | 10,04% | 0,46% | 0,46% | 1,39% | 0,33% | 3,99% | 3,41% |
| De 1.440.000,01 a 1.560.000,00 | 10,13% | 0,47% | 0,47% | 1,40% | 0,33% | 4,01% | 3,45% |
| De 1.560.000,01 a 1.680.000,00 | 10,23% | 0,47% | 0,47% | 1,42% | 0,34% | 4,05% | 3,48% |
| De 1.680.000,01 a 1.800.000,00 | 10,32% | 0,48% | 0,48% | 1,43% | 0,34% | 4,08% | 3,51% |
| De 1.800.000,01 a 1.920.000,00 | 11,23% | 0,52% | 0,52% | 1,56% | 0,37% | 4,44% | 3,82% |
| De 1.920.000,01 a 2.040.000,00 | 11,32% | 0,52% | 0,52% | 1,57% | 0,37% | 4,49% | 3,85% |
| De 2.040.000,01 a 2.160.000,00 | 11,42% | 0,53% | 0,53% | 1,58% | 0,38% | 4,52% | 3,88% |
| De 2.160.000,01 a 2.280.000,00 | 11,51% | 0,53% | 0,53% | 1,60% | 0,38% | 4,56% | 3,91% |
| De 2.280.000,01 a 2.400.000,00 | 11,61% | 0,54% | 0,54% | 1,60% | 0,38% | 4,60% | 3,95% |

ANEXO II – Partilha do Simples Nacional – Indústria.

| Receita Bruta em 12 meses (em R\$) | ALÍQUOTA | IRPJ | CSLL | COFINS | PIS/PASEP | CPP | ICMS | IPI |
|------------------------------------|----------|-------|-------|--------|-----------|-------|-------|-------|
| Até 120.000,00 | 4,50% | 0,00% | 0,00% | 0,00% | 0,00% | 2,75% | 1,25% | 0,50% |
| De 120.000,01 a 240.000,00 | 5,97% | 0,00% | 0,00% | 0,86% | 0,00% | 2,75% | 1,86% | 0,50% |
| De 240.000,01 a 360.000,00 | 7,34% | 0,27% | 0,31% | 0,95% | 0,23% | 2,75% | 2,33% | 0,50% |
| De 360.000,01 a 480.000,00 | 8,04% | 0,35% | 0,35% | 1,04% | 0,25% | 2,99% | 2,56% | 0,50% |
| De 480.000,01 a 600.000,00 | 8,10% | 0,35% | 0,35% | 1,05% | 0,25% | 3,02% | 2,58% | 0,50% |
| De 600.000,01 a 720.000,00 | 8,78% | 0,38% | 0,38% | 1,15% | 0,27% | 3,28% | 2,82% | 0,50% |
| De 720.000,01 a 840.000,00 | 8,86% | 0,39% | 0,39% | 1,16% | 0,28% | 3,30% | 2,84% | 0,50% |
| De 840.000,01 a 960.000,00 | 8,95% | 0,39% | 0,39% | 1,17% | 0,28% | 3,35% | 2,87% | 0,50% |
| De 960.000,01 a 1.080.000,00 | 9,53% | 0,42% | 0,42% | 1,25% | 0,30% | 3,57% | 3,07% | 0,50% |
| De 1.080.000,01 a 1.200.000,00 | 9,62% | 0,42% | 0,42% | 1,26% | 0,30% | 3,62% | 3,10% | 0,50% |
| De 1.200.000,01 a 1.320.000,00 | 10,45% | 0,46% | 0,46% | 1,38% | 0,33% | 3,94% | 3,38% | 0,50% |
| De 1.320.000,01 a 1.440.000,00 | 10,54% | 0,46% | 0,46% | 1,39% | 0,33% | 3,99% | 3,41% | 0,50% |
| De 1.440.000,01 a 1.560.000,00 | 10,63% | 0,47% | 0,47% | 1,40% | 0,33% | 4,01% | 3,45% | 0,50% |
| De 1.560.000,01 a 1.680.000,00 | 10,73% | 0,47% | 0,47% | 1,42% | 0,34% | 4,05% | 3,48% | 0,50% |
| De 1.680.000,01 a 1.800.000,00 | 10,82% | 0,48% | 0,48% | 1,43% | 0,34% | 4,08% | 3,51% | 0,50% |
| De 1.800.000,01 a 1.920.000,00 | 11,73% | 0,52% | 0,52% | 1,56% | 0,37% | 4,44% | 3,82% | 0,50% |
| De 1.920.000,01 a 2.040.000,00 | 11,82% | 0,52% | 0,52% | 1,57% | 0,37% | 4,49% | 3,85% | 0,50% |
| De 2.040.000,01 a 2.160.000,00 | 11,92% | 0,53% | 0,53% | 1,58% | 0,38% | 4,52% | 3,88% | 0,50% |
| De 2.160.000,01 a 2.280.000,00 | 12,01% | 0,53% | 0,53% | 1,60% | 0,38% | 4,56% | 3,91% | 0,50% |
| De 2.280.000,01 a 2.400.000,00 | 12,11% | 0,54% | 0,54% | 1,60% | 0,38% | 4,60% | 3,95% | 0,50% |

ANEXO III – Partilha do Simples Nacional – Serviços e Locação de Bens Móveis.

| Receita Bruta em 12 meses (em R\$) | ALÍQUOTA | IRPJ | CSLL | COFINS | PIS/PASEP | CPP | ISS |
|---------------------------------------|----------|-------|-------|--------|-----------|-------|-------|
| Até 120.000,00 | 6,00% | 0,00% | 0,00% | 0,00% | 0,00% | 4,00% | 2,00% |
| De 120.000,01 a 240.000,00 | 8,21% | 0,00% | 0,00% | 1,42% | 0,00% | 4,00% | 2,79% |
| De 240.000,01 a 360.000,00 | 10,26% | 0,48% | 0,43% | 1,43% | 0,35% | 4,07% | 3,50% |
| De 360.000,01 a 480.000,00 | 11,31% | 0,53% | 0,53% | 1,56% | 0,38% | 4,47% | 3,84% |
| De 480.000,01 a 600.000,00 | 11,40% | 0,53% | 0,52% | 1,58% | 0,38% | 4,52% | 3,87% |
| De 600.000,01 a 720.000,00 | 12,42% | 0,57% | 0,57% | 1,73% | 0,40% | 4,92% | 4,23% |
| De 720.000,01 a 840.000,00 | 12,54% | 0,59% | 0,56% | 1,74% | 0,42% | 4,97% | 4,26% |
| De 840.000,01 a 960.000,00 | 12,68% | 0,59% | 0,57% | 1,76% | 0,42% | 5,03% | 4,31% |
| De 960.000,01 a 1.080.000,00 | 13,55% | 0,63% | 0,61% | 1,88% | 0,45% | 5,37% | 4,61% |
| De 1.080.000,01 a 1.200.000,00 | 13,68% | 0,63% | 0,64% | 1,89% | 0,45% | 5,42% | 4,65% |
| De 1.200.000,01 a 1.320.000,00 | 14,93% | 0,69% | 0,69% | 2,07% | 0,50% | 5,98% | 5,00% |
| De 1.320.000,01 a 1.440.000,00 | 15,06% | 0,69% | 0,69% | 2,09% | 0,50% | 6,09% | 5,00% |
| De 1.440.000,01 a 1.560.000,00 | 15,20% | 0,71% | 0,70% | 2,10% | 0,50% | 6,19% | 5,00% |
| De 1.560.000,01 a 1.680.000,00 | 15,35% | 0,71% | 0,70% | 2,13% | 0,51% | 6,30% | 5,00% |
| De 1.680.000,01 a 1.800.000,00 | 15,48% | 0,72% | 0,70% | 2,15% | 0,51% | 6,40% | 5,00% |
| De 1.800.000,01 a 1.920.000,00 | 16,85% | 0,78% | 0,76% | 2,34% | 0,56% | 7,41% | 5,00% |
| De 1.920.000,01 a 2.040.000,00 | 16,98% | 0,78% | 0,78% | 2,36% | 0,56% | 7,50% | 5,00% |
| De 2.040.000,01 a 2.160.000,00 | 17,13% | 0,80% | 0,79% | 2,37% | 0,57% | 7,60% | 5,00% |
| De 2.160.000,01 a 2.280.000,00 | 17,27% | 0,80% | 0,79% | 2,40% | 0,57% | 7,71% | 5,00% |
| De 2.280.000,01 a 2.400.000,00 | 17,42% | 0,81% | 0,79% | 2,42% | 0,57% | 7,83% | 5,00% |

ANEXO IV - Partilha do Simples Nacional – Serviços.

| Receita Bruta em 12 meses (em R\$) | ALÍQUOTA | IRPJ | CSLL | COFINS | PIS/PASEP | ISS |
|---------------------------------------|----------|-------|-------|--------|-----------|-------|
| Até 120.000,00 | 4,50% | 0,00% | 1,22% | 1,28% | 0,00% | 2,00% |
| De 120.000,01 a 240.000,00 | 6,54% | 0,00% | 1,84% | 1,91% | 0,00% | 2,79% |
| De 240.000,01 a 360.000,00 | 7,70% | 0,16% | 1,85% | 1,95% | 0,24% | 3,50% |
| De 360.000,01 a 480.000,00 | 8,49% | 0,52% | 1,87% | 1,99% | 0,27% | 3,84% |
| De 480.000,01 a 600.000,00 | 8,97% | 0,89% | 1,89% | 2,03% | 0,29% | 3,87% |
| De 600.000,01 a 720.000,00 | 9,78% | 1,25% | 1,91% | 2,07% | 0,32% | 4,23% |
| De 720.000,01 a 840.000,00 | 10,26% | 1,62% | 1,93% | 2,11% | 0,34% | 4,26% |
| De 840.000,01 a 960.000,00 | 10,76% | 2,00% | 1,95% | 2,15% | 0,35% | 4,31% |
| De 960.000,01 a 1.080.000,00 | 11,51% | 2,37% | 1,97% | 2,19% | 0,37% | 4,61% |
| De 1.080.000,01 a 1.200.000,00 | 12,00% | 2,74% | 2,00% | 2,23% | 0,38% | 4,65% |
| De 1.200.000,01 a 1.320.000,00 | 12,80% | 3,12% | 2,01% | 2,27% | 0,40% | 5,00% |
| De 1.320.000,01 a 1.440.000,00 | 13,25% | 3,49% | 2,03% | 2,31% | 0,42% | 5,00% |
| De 1.440.000,01 a 1.560.000,00 | 13,70% | 3,86% | 2,05% | 2,35% | 0,44% | 5,00% |
| De 1.560.000,01 a 1.680.000,00 | 14,15% | 4,23% | 2,07% | 2,39% | 0,46% | 5,00% |
| De 1.680.000,01 a 1.800.000,00 | 14,60% | 4,60% | 2,10% | 2,43% | 0,47% | 5,00% |
| De 1.800.000,01 a 1.920.000,00 | 15,05% | 4,90% | 2,19% | 2,47% | 0,49% | 5,00% |
| De 1.920.000,01 a 2.040.000,00 | 15,50% | 5,21% | 2,27% | 2,51% | 0,51% | 5,00% |
| De 2.040.000,01 a 2.160.000,00 | 15,95% | 5,51% | 2,36% | 2,55% | 0,53% | 5,00% |
| De 2.160.000,01 a 2.280.000,00 | 16,40% | 5,81% | 2,45% | 2,59% | 0,55% | 5,00% |
| De 2.280.000,01 a 2.400.000,00 | 16,85% | 6,12% | 2,53% | 2,63% | 0,57% | 5,00% |