



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**



GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS

**A TRIBUTAÇÃO INDUTORA NOS REGIMES TRIBUTÁRIOS DAS
MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE
BRASILEIRAS**

Dissertação de Mestrado

Recife
2010



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**



GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS

**A TRIBUTAÇÃO INDUTORA NOS REGIMES TRIBUTÁRIOS DAS
MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE
BRASILEIRAS**

Dissertação de Mestrado

Recife
2010

GIOVANNI CHRISTIAN NUNES CAMPOS

**A TRIBUTAÇÃO INDUTORA NOS REGIMES TRIBUTÁRIOS DAS
MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE
BRASILEIRAS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas/Faculdade de Direito do Recife da Universidade Federal de Pernambuco como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Área de concentração: Teoria e Dogmática do Direito

Linha de Pesquisa: Estado, Constitucionalização e Direitos Humanos

Orientador: Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa

Recife
2010

Campos, Giovanni Christian Nunes

A tributação indutora nos regimes tributários das microempresas e empresas de pequeno porte brasileiras / Giovanni Christian Nunes Campos. – Recife : O Autor, 2010.

222 folhas.

Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Pernambuco. CCJ. Direito, 2011.

Inclui bibliografia.

1. Tributação - Microempresas - Empresas de pequeno porte - Tributação indutora - Intervenção do Estado sobre o domínio econômico. 2. Direito comparado - Países da OCDE e do continente sul-americano - Benefícios fiscais e não fiscais para as microempresas e empresas de pequeno porte. 3. Tributação indutora - Regimes tributários especiais - Microempresas e empresas de pequeno porte - Brasil. 4. Regimes tributários diferenciados - Estatuto da Microempresa de 1984 - Simples Federal de 1996 - Simples Nacional - Evolução. 5. Brasil. [Estatuto da microempresa (1984)]. 6. Microempresa - Estatuto - Brasil. 7. Pequenas e médias empresas - Legislação - Brasil. 8. Tributos federais integrantes do Simples Nacional - Tributo estadual (ICMS) - Tributo municipal (ISS). 9. Controle das microempresas e empresas de pequeno porte pelas administrações tributárias - Nanismo tributário. 10. Luhmann, Niklas - Teoria sistêmica. I. Título.

336.22(81)
343.8104

CDU (2.ed.)
CDD (22.ed.)

UFPE
BSCCJ2011-002

Giovanni Christian Nunes Campos

**"A TRIBUTAÇÃO INDUTORA NOS REGIMES DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE
PEQUENO PORTE BRASILEIRAS"**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em
Direito da Faculdade de Direito do Recife / Centro de Ciências
Jurídicas da Universidade Federal de Pernambuco
PPGD/UFPE, como requisito parcial para obtenção do grau de
Mestre.

Área de concentração : Teoria e Dogmática do Direito

Orientador: Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa

A banca examinadora composta pelos professores abaixo, sob a presidência do
primeiro, submeteu o candidato à defesa, em nível de Mestrado, e o julgou nos seguintes
termos:

MENÇÃO GERAL:

Professor Dr. **Francisco de Queiroz Bezerra Cavalcanti** (Presidente - UFPE)

Julgamento:

Assinatura:

Professor Dr. **Luiz Alberto Gurgel de Faria** (1º Examinador - UFPE)

Julgamento:

Assinatura:

Professor Dr. **Marcos Antônio Rios da Nóbrega** (2º Examinador - UFPE)

Julgamento:

Assinatura:

Recife, 22 de novembro de 2010.

Coordenador Prof.º Dr. **Marcos Antônio Rios da Nóbrega**

AGRADECIMENTOS

É preciso agradecer. Nenhum homem é uma ilha. Existimos no outro e toda obra humana, até as artísticas, é obra coletiva, em maior ou menor grau.

Para concretização desta pesquisa, algumas pessoas e instituições foram fundamentais. Assim, agradeço ao amigo servidor da Justiça Federal, Iran Lira, e à Biblioteca do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, que me permitiram o acesso a uma bibliografia vasta e atualizada. Aos colegas Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil Alexandre Rego, Ana Maria Ribeiro dos Reis, Caio Marcos Cândido, Darci Carvalho Filho, Fábio Ávila, Jefferson Rodrigues e Silas Santiago, das cidades do Recife e de Brasília, que ouviram minhas idéias e deram valiosas contribuições hauridas da experiência prática, meu muito obrigado. Aqui se deve ressaltar que o colega Darci Carvalho auditou todas as mensurações quantitativas que fiz na pesquisa, permitindo afastar as sempre presentes incorreções, além de efetuar uma leitura de toda a dissertação, propondo sugestões para o aprimoramento do texto. Também registro a troca de idéias com o doutorando Alexandre Salema, que facilitou a fixação do marco teórico da pesquisa, o apoio de Carlos Nogueira Nicácio, Conselheiro do CARF, e Elísio Carvalho Júnior, auditor da Secretaria de Finanças do Recife.

É importante mencionar o valioso apoio acadêmico dado pela Secretaria da Pós-graduação em Direito da UFPE, notadamente nas pessoas de Maria do Carmo Aquino (Carminha) e Gilka Santos, servidoras extremamente prestativas em auxiliar os aflitos pós-graduandos nas questões acadêmicas. Agradeço ainda aos colegas do corpo discente da pós-graduação em Direito da FDR, companheiros de travessia, que aplainaram muito dos meus problemas. Ao corpo docente dessa pós-graduação, aqui elevo as figuras dos Professores Artur Stamford, Francisco Queiroz, Margarida Cantarelli e Sérgio Torres, exemplos de magistério, que suscitaram idéias e dúvidas, elementos fundamentais para qualquer pesquisa. Ainda devo muito agradecer à própria Universidade Federal de Pernambuco, primeiro na área da Engenharia, depois na de Direito, Instituição fundamental na minha formação, como homem, como profissional, como cidadão.

Por fim, ao Dr. Raymundo Juliano, meu orientador, meus sinceros agradecimentos pelo apoio e pelas orientações, as quais se iniciaram mesmo antes de minha entrada no mestrado.

RESUMO

CAMPOS, Giovanni Christian Nunes. **A Tributação indutora nos regimes tributários das microempresas e empresas de pequeno porte brasileiras**. 2010. 222 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Centro de Ciências Jurídicas / FDR, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2010.

Esta pesquisa comprovou a existência de uma tributação indutora nos regimes tributários especiais das microempresas e empresas de pequeno porte brasileiras, a concretizar o princípio constitucional do tratamento diferenciado e favorecido para tal segmento econômico. Investigou-se a evolução de tais regimes tributários diferenciados, mensurando-se a diminuição da carga tributária do Simples Federal para o Simples Nacional, bem como o debate referente às hipóteses de vedações à opção de empresas a tais regimes diferenciados, nos tribunais judiciais e no contencioso administrativo. Ademais, a investigação debruçou-se sobre o aspecto quantitativo do mandamento da regra-matriz de incidência dos tributos que compõem o Simples Nacional, demonstrando que o legislador desse regime não respeitou o figurino constitucional dos tributos abrangidos, pois tratou o Simples Nacional como um tributo específico, esquecendo que não existe tal tributo na Constituição, mas apenas um regime especial que abrange tributos diversos. Foi realizada uma comparação da carga tributária vigente em face da tributação ordinária, quando se demonstrou a existência de uma tributação vantajosa no regime diferenciado, sendo, ainda, estudado o pouco controle das administrações tributárias em face do segmento favorecido e a presença do fenômeno denominado nanismo tributário. Por fim, lança-se uma justificativa teórica para o sucesso dos regimes tributários citados, com supedâneo na teoria sistêmica de Niklas Luhmann.

Palavras-chave: Tributação indutora. Intervenção sobre o domínio econômico. Regime tributário diferenciado. Microempresas. Empresas de pequeno porte. Estatuto da Microempresa de 1984. Simples Federal. Simples Nacional.

ABSTRACT

CAMPOS, Giovanni Christian Nunes. **Inductive taxation in brazilian tax regimes for micro and small businesses.** 2010. 222 p. Dissertation (Master's Degree of Law) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Centro de Ciências Jurídicas / FDR, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2010.

The research has showed the Brazilian tax regimes for micro and small businesses are inductive of the sector, fulfilling the constitutional principle that requires favored treatment. The research focused on the attractiveness over time of the Brazilian tax regimes for micro and small businesses. The evolutionary analysis measured the reduction in the tax burden from the *Simples Federal* to the *Simples Nacional*, as well as the controversies in judicial and administrative courts surrounding the industries prevented from opting in to the favored tax regimes for micro and small businesses. The investigation has also focused on the taxable bases for the taxes included in the *Simples Nacional*, showing that the legislator of such favored tax regime did not abide to the constitutional guidelines for such taxes, inasmuch as the legislator dealt with the *Simples Nacional* as a tax in itself, which has not been provided for in the Brazilian Constitution, but should rather have been construed as a special regime encompassing diverse taxes. A comparison has been made between the ordinary tax burden and the *Simples Nacional* tax burden. The research also focused on the reduced scrutiny of the sector by the Tax Offices and the presence of tax nanism. Finally, we present a theoretical justification for the success of the Brazilian tax regimes for micro and small businesses based on the systems theory of Niklas Luhmann.

Keywords: Inductive taxation. Intervention in the economic domain. Brazilian tax regimes for micro and small businesses. Microenterprises Law of 1984. Simplified Tax Regimes of 1996 and 2006. *Estatuto da Microempresa de 1984. Simples Federal. Simples Nacional.*

LISTA DE SIGLAS

Abrasf	Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais
ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADIN	Ação Declaratória de Inconstitucionalidade
AFIP	<i>Administración Federal de Ingresos Públicos</i> da Argentina
AgRg/REsp	Agravo Regimental em Recurso Especial
AgRg/Agravo de Instrumento	Agravo Regimental em Agravo de Instrumento
Anape	Associação Nacional dos Procuradores de Estado
BTN	Bônus do Tesouro Nacional
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda
CC	Código Civil de 2002
CGSN	Comitê Gestor do Simples Nacional
CNM	Confederação Nacional de Municípios
CNPJ	Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica
Cofins	Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social
Cofis	Coordenação-Geral de Fiscalização da Secretária da Receita Federal do Brasil
Cosar	Coordenação-Geral de Arrecadação da antiga Secretaria da Receita Federal
CPC	Código de Processo Civil
CPP	Contribuição Previdenciária Patronal prevista no art. 22 da Lei nº 8.212/91
CR88	Constituição da República de 1988
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CSPB	Confederação dos Servidores Públicos do Brasil
CTN	Código Tributário Nacional
Ecinf	Pesquisa domiciliar da Economia Informal Urbana do IBGE
EPP	Empresa de Pequeno Porte
ESAF	Escola Superior de Administração Fazendária do Ministério da Fazenda
ENAT	Encontro Nacional dos Administradores Tributários
Eurostat	Instituto de pesquisas estatísticas da União Européia

FAP	Fator de Acidente Previdenciário
Finsocial	Fundo de Investimento Social
IAA	Instituto do Açúcar e do Alcool
IBC	Instituto Brasileiro do Café
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS	Imposto operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior
IE	Imposto sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados
II	Imposto sobre Importação de Produtos Estrangeiros
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IOF	Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada do Ministério de Planejamento, Orçamento e Gestão
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ	Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
ISS	Imposto sobre serviços de qualquer natureza
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
IVA	Imposto sobre valor agregado
LC	Lei Complementar
ME	Microempresa
MEI	Microempreendedor Individual integrante do Simples Nacional
Monotributo Argentino	Pagamento unificado que compreende imposto de renda, o IVA, os recolhimentos para previdência social e os aportes para o sistema nacional do seguro de saúde devidos pelas Pessoas Físicas, sucessões indivisas que continuam a atividade da pessoa física, integrantes de cooperativa de trabalho e sociedades de fato com até 03 sócios, que realizem vendas de coisas móveis, obras, locações e prestação de serviços, na Argentina
OCDE	Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ORTN	Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional
OSEO	Instituição financeira pública francesa para sustentar a inovação e o crescimento das PME, financiando e acompanhado as PME

PGFN	Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
PIB	Produto Interno Bruto
PIS/Pasep	Contribuição Social para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PME/SME/Pymes	Pequenas e médias empresas / <i>Petites et Moyennes entreprises</i> / <i>Small and medium enterprises</i> / Pequeñas y medianas empresas
RE	Recurso Extraordinário
Refis	Programa de Recuperação Fiscal
Repecos	<i>Régimen de pequeños contribuyentes</i>
REsp	Recurso Especial
RFB	Secretaria da Receita Federal do Brasil
Sebrae	Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
Sistema S	SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEBRAE etc.
Simples Federal	Sistemática de pagamento unificado de tributos (essencialmente federais) instituída pela Lei nº 9.317/96
Simples Nacional	Sistemática de pagamento unificado de tributos (federais, estaduais, distrital e municipal) instituída pela Emenda Constitucional nº 42/2003 e Lei complementar nº 123/2006
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TIPI	Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados
TRF	Tribunal Regional Federal
UFIR	Unidade Fiscal de Referência

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
1.1.	PLANO DE ESTUDO E DESCRIÇÃO DA DISSERTAÇÃO	11
1.2.	EXTRAFISCALIDADE E TRIBUTAÇÃO INDUTORA	13
1.2.1.	Breve esboço histórico da intervenção estatal	13
1.2.2.	Fiscalidade, para-fiscalidade e extrafiscalidade	18
1.2.3.	Tributação indutora e intervenção do Estado sobre o domínio econômico	21
1.3.	OBJETO DA PESQUISA E IMPORTÂNCIA DO TEMA	23
1.4.	METODOLOGIA DA PESQUISA	30
2	TRIBUTAÇÃO DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE NO BRASIL E NO MUNDO	36
2.1.	O CONCEITO, A INCORPORAÇÃO E A IMPORTÂNCIA DAS MICROEMPRESAS, EMPRESAS DE PEQUENO PORTE E MÉDIO PORTE NO BRASIL E NO MUNDO	36
2.2.	O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E NO MUNDO PARA AS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE	44
3	A TRIBUTAÇÃO INDUTORA NO ÂMBITO DOS REGIMES INCENTIVADOS PARA AS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE NO BRASIL	59
4	EVOLUÇÃO DO TRATAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO DEFERIDO AOS OPTANTES DOS REGIMES TRIBUTÁRIOS DIFERENCIADOS NO ESTATUTO DA MICROEMPRESA DE 1984, NO SIMPLES FEDERAL (LEI Nº 9.317/96) E NO SIMPLES NACIONAL (LEI COMPLEMENTAR Nº 123/2006)	67
4.1.	ASPECTOS GERAIS	67
4.2.	A QUESTÃO DOS CONVÊNIOS NO SIMPLES FEDERAL E A ADOÇÃO DOS SUBLIMITES POR ESTADOS, DISTRITO FEDERAL E MUNICÍPIOS NO SIMPLES NACIONAL	69
4.3.	A IMPOSIÇÃO TRIBUTÁRIA GLOBAL DO SIMPLES NACIONAL EM FACE DO SIMPLES FEDERAL	78
4.4.	A PROBLEMÁTICA DAS VEDAÇÕES À OPÇÃO NO ESTATUTO DA MICROEMPRESA DE 1984, NO SIMPLES FEDERAL E NO SIMPLES NACIONAL – UMA ANÁLISE À LUZ DA EVOLUÇÃO DO DIREITO POSITIVO E DA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL	94
4.5.	A EVOLUÇÃO DO TRATAMENTO DO CHAMADO MICROEMPREENDEDOR INDIVIDUAL (MEI)	122
5	O ASPECTO QUANTITATIVO DO MANDAMENTO DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DOS TRIBUTOS INTEGRANTES DO SIMPLES NACIONAL – UMA ANÁLISE DO PERFIL CONSTITUCIONAL DOS TRIBUTOS NO SIMPLES NACIONAL E NA TRIBUTAÇÃO ORDINÁRIA	128
5.1.	OS TRIBUTOS FEDERAIS INTEGRANTES DO SIMPLES NACIONAL	133
5.2.	O TRIBUTO ESTADUAL (ICMS)	151
5.3.	O TRIBUTO MUNICIPAL (ISS)	153
6	O ÔNUS TRIBUTÁRIO DO SIMPLES NACIONAL EM FACE DA TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO PRESUMIDO, DO REGIME ORDINÁRIO DO ISS E DOS REGIMES SIMPLIFICADOS DO ICMS	157
6.1.	AS EMPRESAS DOS SEGMENTOS COMERCIAL E INDUSTRIAL	160
6.1.1.	Os tributos federais	160
6.1.2.	O tributo estadual (ICMS)	164

6.1.3. Uma apreciação global	169
6.2. AS EMPRESAS DO SEGMENTO DE SERVIÇO	170
6.2.1. Os tributos federais.....	170
6.2.2. O tributo municipal (ISS)	176
6.2.3. Uma apreciação global	177
7 OUTRAS DISTORÇÕES DO MODELO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE – A AUSÊNCIA DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E O NANISMO TRIBUTÁRIO	179
7.1. O CONTROLE DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE PELAS ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS	179
7.2. O NANISMO TRIBUTÁRIO	182
8 UMA EXPLICAÇÃO PARA O SUCESSO DOS REGIMES TRIBUTÁRIOS DIFERENCIADOS E FAVORECIDOS DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE NO BRASIL À LUZ DA ABORDAGEM SISTÊMICA DE NIKLAS LUHMANN.....	191
8.1. BREVES APONTAMENTOS SOBRE A TEORIA LUHMANNIANA	192
8.2. A APLICAÇÃO DA TEORIA LUHMANNIANA NA COMPREENSÃO DO SUCESSO DOS REGIMES CITADOS	197
9 CONCLUSÕES.....	202
10 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	214

1 INTRODUÇÃO

1.1. PLANO DE ESTUDO E DESCRIÇÃO DA DISSERTAÇÃO

A presente investigação surgiu a partir da constatação da relevância dos regimes tributários diferenciados para as microempresas e empresas de pequeno porte brasileiras. Hoje tais regimes abrangem mais de dois terços das empresas nacionais, as quais empregam número equivalente da mão-de-obra pátria, além de representar o principal gasto tributário do orçamento federal, quando consideradas todas as demais desonerações tributárias (incentivos para a Zona Franca de Manaus, demais incentivos regionais, entidades filantrópicas etc.).

Com o pano de fundo acima, a pesquisa direcionou-se a comprovar a existência de uma tributação indutora que concretizasse o princípio constitucional do tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte, utilizando ferramental teórico a partir do direito positivo e da doutrina pátria e estrangeira, assim como dados que pudessem suportar as hipóteses da pesquisa. Os dados, como regra, foram obtidos junto à Administração Tributária Federal e nos sítios da Internet do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal.

Esta dissertação inicia com uma nota introdutória, seguida de uma parte geral, contextualizando a tributação deferida às microempresas e às empresas de pequeno porte dentro do marco maior da tributação indutora, como forma de intervenção do Estado sobre o domínio econômico. Ainda, nesta parte introdutória, melhor se detalha a importância do tema da pesquisa e a metodologia adotada.

A seguir, é feito um levantamento do que existe no direito estrangeiro, notadamente em países da OCDE e do continente sul-americano, no tocante ao deferimento de benefícios fiscais e não fiscais para as microempresas e empresas de pequeno porte, quando se demonstrará a singularidade da abordagem brasileira. Na sequência, demonstra-se teoricamente que os regimes diferenciados nacionais em foco podem ser enquadrados no perfil de uma tributação indutora, no sentido clássico, atendendo aos diversos Princípios da Ordem Econômica estatuídos pela Constituição da República de 1988.

Porém, a abordagem da pesquisa aqui escolhida ambicionava mais, superando um viés simplesmente principiológico, e buscou estudar a evolução dos regimes diferenciados brasileiros para tal classe de empresas, bem como apreciar determinados aspectos do regime vigente, o Simples Nacional. Tal abordagem buscava comprovar empiricamente a premissa básica da pesquisa, que era a existência de vantagens tributárias para os contribuintes optantes

dos regimes diferenciados em face do regime tributário comum, traduzidas em uma tributação indutora que objetiva concretizar valores de Ordem Econômica, com o Estado intervindo sobre essa Ordem.

Para tanto, será apresentada a evolução dos regimes tributários diferenciados brasileiros, começando com o Estatuto da Microempresa de 1984, passando pelo Simples Federal, instituído pela Lei nº 9.317/96, culminando com o Simples Nacional da Lei complementar – LC nº 123/2006. Nessa evolução, a pesquisa investigou quatro pontos: a questão dos convênios no Simples Federal e dos sublimites no Simples Nacional, que, de maneiras diversas, restringiram e restringem a inclusão do ICMS e ISS nesses regimes; a evolução da imposição tributária global do Simples Federal para o Simples Nacional, investigando se houve oneração ou desoneração na passagem de um regime para o outro; a problemática das atividades vedadas à opção nos Estatutos protetivos citados, ponto de maior controvérsia nos tribunais judiciais e administrativos; e a evolução da posição do Microempreendedor Individual nos diversos estatutos.

Superado o ponto acima, esta dissertação passará a estudar determinados aspectos do regime vigente, o Simples Nacional. Assim, será feita uma investigação do aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência de todos os tributos abrangidos, verificando se o legislador complementar do Simples Nacional respeitou o figurino dos tributos insertos no Simples Nacional, pois não se deve esquecer de que não existe um tributo denominado Simples Nacional, mas um conjunto de tributos, previsto na Constituição da República, que se amolda dentro desse regime de pagamento.

Aprofundando a investigação, será mensurada a imposição global tributária do Simples Nacional, por atividade econômica, confrontando com a tributação ordinária, nesta pesquisa tomada como a tributação pelo lucro presumido federal, regimes especiais estaduais para o ICMS e regime geral para o ISS. Essa mensuração é extremamente relevante para a pesquisa, pois buscará comprovar empiricamente a própria premissa básica teórica da investigação, que é a existência de uma tributação indutora vantajosa a concretizar o princípio constitucional do tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte.

Ainda, este trabalho se debruçará sobre duas distorções claramente observáveis no Simples Nacional, especificamente o pequeno controle da administração tributária em desfavor do segmento das microempresas e empresas de pequeno porte, a indicar a existência de um indesejado paraíso fiscal, no sentido de que tal segmento é infenso à ação da fiscalização tributária, pois esta sempre se direciona para o universo dos contribuintes de

maior porte econômico. A outra distorção tem a ver com o fenômeno do nanismo tributário, que ocorre, como regra, quando o contribuinte incentivado não tem interesse em progredir no desenvolvimento de seu negócio, pois a tributação diferenciada é de tal forma vantajosa que se cria um incentivo ao nanismo econômico, evitando uma incidência mais gravosa do regime geral que ocorreria com o desenvolvimento regular e progressivo dos negócios. Salientamos que a abordagem do nanismo tributário será feita a partir da discrepância da incidência tributária entre as diversas faixas do Simples Nacional, bem como entre a incidência das faixas-teto do Simples Nacional e a tributação de uma empresa que se encontre no regime geral ordinário, demonstrando a existência potencial do nanismo tributário, pois esta pesquisa não levantou evidências empíricas de que a distorção esteja de fato ocorrendo no seio das microempresas e empresas de pequeno porte.

Concluindo a pesquisa, será proposta uma explicação teórica para o enorme sucesso do regime tributário diferenciado brasileiro para as microempresas e empresas de pequeno porte, sem paralelo nos países da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE ou da União Européia, com supedâneo na teoria sistêmica de Niklas Luhmann.

1.2. EXTRAFISCALIDADE E TRIBUTAÇÃO INDUTORA

1.2.1. Breve esboço histórico da intervenção estatal

Durante o século XIX, predominava uma atuação estatal de forma negativa, firme na crença de que os mercados econômicos se auto-regulavam por “leis naturais”. O Estado deveria intervir de forma mínima da vida do cidadão, o que terminava tendo impacto na concepção ideológica para justificar os ingressos públicos, voltados essencialmente para uma função arrecadatória, fiscalista, sendo, assim, de alto relevo a idéia de neutralidade no seio econômico-social da imposição tributária.

O Estado liberal era um mero garantidor do jogo de interesse que se desenrolava na sociedade, funcionando como uma espécie de vigia noturno. Tal posição era resultado de uma longa evolução da atividade financeira do Estado, com raízes na idade média e moderna, quando os governos se celebrizaram por elevada imposição tributária em desfavor dos cidadãos e do despotismo político, o que desembocou na reação ideológica da concepção do Estado Liberal, no qual a atividade financeira estava voltada unicamente para o equilíbrio entre as receitas e as despesas.

Em fins do século XIX e início do século XX, o Estado passa a intervir na economia, com uma atuação redistributiva, buscando amparar os menos favorecidos, como ocorreu com o sistema previdenciário alemão no último quartel do século XIX. Tal atuação partiu de uma revisão do pensamento econômico, com as contribuições do economista alemão Adolf Wagner, que propôs incluir na atividade financeira preocupações de natureza social, ou seja, a tributação deveria superar as meras preocupações arrecadatórias, e do economista americano Edwin Seligman, que, apesar de ter preferência pela função fiscal dos impostos, também enxergava outras finalidades, o que fez surgir a primeira fase da doutrina da extrafiscalidade (MARINS & TEODOROVICZ, 2010, p. 80). Agora, por exemplo, a tributação não mais estaria adstrita ao viés fiscalista, associada ao equilíbrio orçamentário, mas a norma tributária poderia perseguir outros objetivos além daqueles meramente arrecadatórios, sendo um meio para intervir no meio socioeconômico, induzindo condutas dos agentes econômicos.

Obviamente que essa nova forma de atuação estatal encontrou oposição entre o pensamento hegemônico do liberalismo. Assim, buscou-se delimitar a intervenção estatal, fazendo-a como uma exceção à regra geral do agir econômico, que seria a livre concorrência. Para tanto, veja-se o magistério de Washington Peluso Albino de Souza (1999, p. 319):

A expressão ‘intervenção’, portanto, traduz mais propriamente um preconceito liberal, pois nesse caso o Estado estar-se-ia fazendo presente contra aquela ideologia, o que somente seria admitido como ‘exceção’. Não atuar economicamente seria a ‘regra’ da livre-concorrência. Atuar seria ‘intervir’ contra a regra.

Apesar do preconceito citado, essa forma de atuação estatal começou a ser positivada nas ordens constitucionais alienígenas, especificamente na Constituição mexicana de 1917, na Constituição de Weimar de 1919, com medidas direcionadas à orientação econômica, na tributação alfandegária e na busca da não discriminação entre produtos internos entre regiões de um mesmo país (MARINS & TEODOROVICZ, 2010, p. 83). Ainda, sob inspiração da Constituição de Weimar, viu-se uma intervenção do Estado do domínio social, com influência em nossa Constituição de 1934 (TORRES, 2009, p. 255).

Mesmo essa nova forma do agir estatal mostrou-se insuficiente para enfrentar a complexidade do século XX, notadamente no entre guerras, com a *débâcle* de 1929, e no pós-segunda guerra mundial. Agora, não bastava intervir para amparar os mais fracos, mas intervir para planejar, conduzir e coordenar a ordem socioeconômica, revelando uma segunda fase da doutrina da extrafiscalidade, ancorada no pensamento de Keynes nos anos 30, situação que

atingiu seu fastígio intervencionista nos anos 50 e 60 do século XX, quando prevaleceu uma ideologia desenvolvimentista centrada na concepção de que isenções tributárias e incentivos fiscais seriam propulsores do desenvolvimento econômico (TORRES, 2009, p. 263), sendo deferido ao Estado a prerrogativa de exploração direta da atividade econômica, via empreendimentos estatais.

A partir dos anos 80 do século passado, apresentou-se um novo direcionamento da ação estatal, com retorno de alguns paradigmas do liberalismo clássico, via redução do papel do Estado, notadamente na exploração direta da atividade econômica, processo que culminou com a privatização de múltiplos empreendimentos estatais, sobrelevando, de outra banda, a função regulatória dos mercados pelo Estado. Porém, dentro desse novo espírito neoliberal, tal função regulatória passou a ter um viés diverso do que ocorrera no passado, lembrando que, no intervencionismo clássico do estado do bem-estar social, a fiscalização e a regulação das atividades econômicas já era uma ação estatal corriqueira.

A emergência desse novo modelo regulatório tinha fincas na separação entre a esfera da política econômica, que cabe aos governos, e a esfera de regulação em sentido estrito, que passou a ser “desgovernamentalizada”. Não se deve esquecer de que tal modelo veio a lume no curso das privatizações a partir dos anos 80 do século XX na Europa, com alteração do papel do Estado, com criação de entes regulatórios independentes, com fortes raízes estadunidenses¹.

Esse modelo de estado tem como traço fundamental a diminuição do papel do estado empresário e do estado prestador direto de serviços públicos, sendo a tarefa de regulação confiada a organismos mais ou menos separados do governo, em linha com a tradição norte-americana, em um processo de independência da esfera política em sentido estrito, podendo ser designado por “desgovernamentalização da regulação”. Aqui, em termos de regulação, há uma mudança paradigmática, com passagem de uma regulação hostil ao mercado para uma regulação constitutiva e fomentadora do mercado (“amiga do mercado”) e uma mudança de uma regulação protecionista de cada setor para uma regulação visando o interesse geral e dos usuários (MOREIRA & MAÇÃS, 2003, p. 10).

De forma similar, e às vezes tardia, ao que acontecia alhures, no Brasil, no curso do século XX, houve um influxo das idéias antes retratadas, moldando a ação de nosso Estado, como se demonstra a seguir.

¹ Para um amplo quadro sobre as autoridades independentes dos Estados Unidos, Reino Unido, Alemanha, França e Espanha vide: MARTINEZ, Maria Salvador (2002). *Autoridades Independientes – Un análisis comparado de los Estados Unidos, el Reino Unido, Alemania, Francia y España*. Barcelona: Editora Ariel.

Antes de 1934, afora o intervencionismo alfandegário que vinha do século XIX, outras sementes de uma intervenção na ordem econômica podiam ser observadas, inicialmente no âmbito dos estados-membros da federação. Como exemplo tem-se o Convênio de Taubaté, de 1906, quando os principais estados produtores de café criaram uma sobretaxa sobre a exportação de tal produto, bem como autorizaram a manutenção de impostos elevados para evitar o aumento da área cultivada. Posteriormente, a partir da reforma constitucional de 1926, no Governo de Arthur Bernardes, autorizou-se o Congresso Nacional a legislar sobre comércio exterior e interior, já que a Constituição de 1891 não autorizava a União a intervir sobre o domínio econômico, iniciando o processo que dura até nossos dias de atribuir a primazia da intervenção na ordem econômica à União, apesar de, atualmente, não serem desprezíveis as hipóteses de intervenção autorizadas aos Estados e Municípios (SCHOUERI, 2005, p. 122, 341 e 342).

A partir da Constituição de 1934, passando pelas Constituições de 1937, 1946 e 1967/1969, assistiu-se a um progressivo aumento da intervenção do Estado no meio econômico-social, quer com a criação de autarquias governamentais para intervir em segmentos específicos, como o Instituto do Açúcar e do Alcool – IAA e o Instituto Brasileiro do Café– IBC, na era Vargas, quer por assunção de atividades econômicas por parte do Estado brasileiro, como se viu, por exemplo, no setor elétrico, com a criação da Companhia Hidroelétrica do São Francisco em 1945². Tais processos atingiram seu zênite em fins dos anos 70, sofrendo um novo direcionamento na Constituição de 1988, em decorrência do esgotamento do modelo interventivo estatal brasileiro, que levou à quase falência econômico-financeira do país.

Com o quadro acima, o Constituinte de 1988 erigiu todo um conjunto de normas para disciplinar a intervenção do Estado na Ordem Econômica e Social, quando veio a lume as alterações constitucionais da metade dos anos 90, introduzindo também o paradigma regulatório que afluía na Europa nos anos 80. Inegavelmente, a Constituição da República de 1988 deferiu um amplo espectro de atuação do Estado no meio socioeconômico.

Neste ponto, restringiremos a abordagem à intervenção na ordem econômica feita pela Constituição de 1988, na forma dos art. 173 e 174 da CR88, sem considerar a prestação do serviço público, este com sede no art. 175 da CR88, para clarificar o atual paradigma da intervenção estatal no Brasil.

² Uma visão da evolução histórica do setor elétrico brasileiro até o terceiro quartel do século XX, a partir da percepção de um concessionário de capital estrangeiro, pode ser encontrada em: MCDOWALL, Duncan (2008). *Ligth – A História da Empresa que Modernizou o Brasil*. Rio de Janeiro: Ed. Ediouro.

Como se pode verificar no art. 173 da CR88, a intervenção direta com exploração da atividade econômica é excepcional, somente sendo permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei. Por outro lado, no art. 174 da CR88, temos a intervenção do Estado como agente normativo e regulador da atividade econômica, na qual sobreleva as funções de regulação e indução estatal.

Apreciando a Ordem Econômica na Constituição de 1988, Eros Roberto Grau (2000, p. 158 e 159) reserva a expressão “intervenção no domínio econômico” quando o Estado assume o controle dos meios de produção, quer de forma monopolista (intervenção por absorção), quer com participação do setor privado (intervenção por participação). De outra banda, a expressão “intervenção sobre o domínio econômico” está adstrita a duas subespécies, quais sejam: a intervenção por direção, quando “o Estado exerce pressão sobre a economia, estabelecendo mecanismos e normas de comportamento compulsório para os sujeitos da atividade econômica em sentido estrito”, e a intervenção por indução, quando “o Estado manipula os instrumentos de intervenção em consonância e na conformidade das leis que regem o funcionamento dos mercados”, porém permitindo comportamento diverso do induzido. O quadro abaixo, extraído de Schapiro (2009, p. 284), sumariza a classificação de Grau:

Intervenção no domínio econômico		Intervenção sobre o domínio econômico	
Absorção	Participação	Direção (regulação)	Indução
Estado absorve um setor – atua como monopolista	Estado participa diretamente de um segmento econômico	Estado dirige ou regula as condutas dos particulares	Estado induz as atuações dos particulares

O quadro acima resume as possibilidades de atuação do Estado brasileiro na ordem econômica, sendo a intervenção no domínio econômico uma modalidade de atuação direta, excepcional, como se viu anteriormente com a menção ao art. 173 da CR88, e a intervenção sobre o domínio econômico, com duas subespécies: a intervenção por direção e indução, uma forma ordinária do agir estatal, sendo as normas diretoras voltadas a obrigar todos os seus destinatários a determinado comportamento e as normas indutoras, a induzir comportamentos, porém deixando aberto à possibilidade de o agente não aderir à indução estatal (SCHOUERI, 2005, p. 103).

O enfoque da presente pesquisa está associado à intervenção sobre o domínio econômico, na subespécie intervenção por indução a partir de normas tributárias, voltada a concretizar o princípio do tratamento favorecido e diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte. Obviamente, há múltiplas possibilidades de intervenção por indução, desde subsídios financeiros ou cambiais, assunções de garantias, subsídios creditícios, além das vantagens ou onerações fiscais. Estas últimas são concretizadas por normas tributárias indutoras, que são uma espécie primordial da modalidade intervenção por indução (SCHOUERI, 2005, p. 69), com larga utilização pelo poder público.

1.2.2. Fiscalidade, parafiscalidade e extrafiscalidade

Como forma fundamental de intervenção sobre o domínio econômico, na subespécie de intervenção por indução, surgem as normas tributárias, que, além de financiar todas as despesas de custeio e investimento do Estado, servem para intervir no campo socioeconômico do país, objetivando a organização da sociedade. Assim, além dos aspectos meramente arrecadatórios, no que se chama doutrinariamente de fiscalidade, as normas tributárias adentram em um largo terreno da chamada extrafiscalidade, agindo como instrumento de indução socioeconômico.

Neste ponto, para evitar qualquer confusão terminológica entre os termos deste item, deve-se esclarecer o conceito de parafiscalidade, o qual estaria essencialmente vinculado ao desempenho de atividades estatais por terceiros recebedores de contribuições, com capacidade tributária ativa, como se observaria com entes da administração indireta do estado, entidades corporativas que disciplinam o exercício de profissões regulamentadas, o Sistema Sesi, Senai, Sesc, Senac, Sebrae e outros, os quais auferem contribuições *ex lege*, prestando serviços de caráter público. O conceito de parafiscalidade está em desuso no Brasil, notadamente porque as contribuições sociais passaram a ser ontologicamente consideradas tributos pela Constituição de 1988, com a parafiscalidade diluindo-se na fiscalidade (TORRES, 2009, p. 269). Assinalando a irrelevância hodierna do conceito de parafiscalidade, assevera Leandro Paulsen (2003, p. 385):

Designava – e ainda se poderia usá-la nesta estrita acepção – as contribuições instituídas em favor de entidades que, embora desempenhassem atividade de interesse público, não compunham a Administração direta. Chamavam-se parafiscais porque não eram destinadas ao orçamento do ente político. Digo que tal expressão está em desuso porque temos, atualmente, tanto contribuições destinadas a outras entidades como destinadas à própria Administração, sem que se possa estabelecer, entre elas, qualquer distinção no que diz respeito à sua natureza ou ao regime jurídico a que se submetem. A locução contribuições parafiscais, pois, não se presta

para designar o gênero contribuições parafiscais. Ser ou não parafiscal é uma característica accidental, que, normalmente, sequer diz com a finalidade da contribuição, mas com o ente que desempenha a atividade respectiva. O que realmente importa é que dá identidade às contribuições de Seguridade Social, é que tenham por finalidade e sejam destinadas a ações nas áreas de saúde, assistência e previdência.

Na forma acima, reconhecendo a ontologia fiscal das contribuições parafiscais atualmente no Brasil, nesta pesquisa não se fará mais quaisquer considerações sobre tal fenômeno que foi absorvido pela fiscalidade. Assim, a norma tributária será vista apenas com uma dupla função, fiscal e extrafiscal.

Na prática, toda norma tributária detém uma função fiscal e extrafiscal, que não pode ser cindida. Tratando da coexistência da fiscalidade e da extrafiscalidade nas normas tributárias, afirma Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 241):

Há tributos que se prestam, admiravelmente, para a introdução de expedientes extrafiscais. Outros, no entanto, inclinam-se mais ao setor da fiscalidade. Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão-só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro.

Deve-se evidenciar que a extrafiscalidade pode transbordar os limites da ordem econômica, podendo concretizar qualquer valor previsto explícita ou implicitamente na política axiológica da Constituição da República (GOUVÊA, 2005, p. 184). Apenas como exemplo de intervenção no domínio social, o Decreto-Lei nº 3.200/41 impunha um adicional de imposto de renda sobre os solteiros ou viúvos sem filhos, maiores de vinte e cinco anos, e aos casados sem filhos, maiores de vinte e cinco anos. Eis um exemplo de norma tributária com efeitos extrafiscais na ordem social, induzindo a política demográfica do país. Entretanto, no curso da presente dissertação, a extrafiscalidade será avaliada primordialmente no âmbito da Ordem Econômica e, eventualmente, na Ordem Social.

Entre todos os conceitos de extrafiscalidade na ordem econômica (MELO, 2005, p. 338; MEIRELLES, 2003, p. 186), ora se traz o da lavra de José Marcos Domingues Oliveira (1999, p. 37):

Tributação extrafiscal é aquela orientada para fins outros que não a captação de dinheiro para o Erário, tais como a redistribuição da renda e da terra, a defesa da indústria nacional, a orientação dos investimentos para setores produtivos ou mais adequados ao interesse público, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial etc.

Acima, destaca-se o amplo espectro das funções extrafiscais das normas tributárias, podendo intervir em toda a ordem econômica, por exemplo, com indução regional ou setorial. Nesse conceito, observe-se que é lícito induzir qualquer segmento da atividade econômica, quer por atividade, quer por porte de empresa ou qualquer outro que o legislador repute conveniente, respeitados os limites da ordem econômica insculpidos na Constituição da República, bem como os Princípios do Sistema Tributário Nacional. José Marcos Domingues Oliveira (2006, p. 45) ainda assevera:

A extrafiscalidade é, pois, instrumento tributário de realização da intervenção do Estado na ordem econômica, o que a coloca a meio caminho do tributário com o econômico, ou, mais precisamente, do Direito Tributário com o Direito Econômico ou regulatório, cunhando-se em Portugal a significativa denominação de direito econômico fiscal.

Na prática, toda a função da norma tributária que excede a mera fiscalidade transborda para a extrafiscalidade. Entretanto, há aqueles que enxergam nas normas tributárias um tríduo de funções, acrescentando, além da fiscalidade e da extrafiscalidade, uma função simplificadora, isto é,

... uma função das normas tributárias regida pelo princípio da praticabilidade, autorizando o aplicador da lei a adotar medidas globais, generalizantes, com a finalidade de simplificar o sistema tributário. Exemplo de função simplificadora de uma norma tributária é a introdução da sistemática do lucro presumido, na legislação do imposto de renda (SCHOUERI, 2005, p. 32).

A classificação proposta por Luís Eduardo Schoueri, acima, vendo um tríduo de funções na norma tributária, parece desnecessária. Ora, a dicotomia fiscalidade / extrafiscalidade dá conta de todo o universo de possibilidades de funções da norma tributária. Assim, eventuais modelos simplificadores poderão ser considerados no âmbito da extrafiscalidade, deferindo àqueles que optem pelo regime simplificado uma redução no custo de cumprimento da obrigação tributária.

Na doutrina, o conceito de extrafiscalidade é utilizado, como regra, em sentido estrito, albergando as funções da norma tributária que, de alguma forma, induzam a conduta ou comportamento do contribuinte, deixando sempre aberta a possibilidade de ele não aderir à indução estatal, como nas isenções, imunidades, reduções e majorações de alíquotas, reduções de bases de cálculo, concessão de créditos presumidos, com alterações em aspectos essenciais da norma tributária (SCHOUERI, 2005, p. 33 e 207; GOUVÊA, 2005, p. 176). Assim, os modelos simplificadores antes citados não estariam albergados pelo conceito de

extrafiscalidade em sentido estrito, mas estariam abarcados no conceito amplo de extrafiscalidade, como se pode ver nas palavras de Gouvêa (2005, p. 176):

Em termos práticos, o conceito restrito faz a extrafiscalidade abranger somente a incidência tributária, notadamente de impostos, capaz de desestimular condutas e os benefícios fiscais que adotam a forma de exoneração tributária, capaz de estimular condutas.

Ao revés, o conceito amplo permite ver a extrafiscalidade na destinação específica do produto arrecadado pelos tributos classificados como “contribuições”, em benefícios fiscais como o SIMPLES (Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte), o REFIS (Programa de Recuperação Fiscal) e as leis de incentivo à cultura, institutos que não buscam estimular ou desestimular condutas, mas realizar diretamente algum valor constitucional.

Também a extrafiscalidade estrita não abrangeria, por exemplo, a isenção do imposto de renda dos portadores de moléstia especificada em lei, aqui atendendo aos ditames da política social, pois não se pode imaginar que o Estado induzisse uma situação dessa espécie.

Porém, em linha diversa do apontado acima, aqui não se compromete com os conceitos de extrafiscalidade em sentido amplo ou estrito como antes exposto. Na verdade, tudo que excede a mera função fiscal da norma tributária deve ser inserido no conceito de extrafiscalidade, que deve concretizar os valores axiológicos, implícitos ou explícitos, previstos na Constituição da República, abrangendo as onerações ou vantagens fiscais, os regimes simplificadores de cumprimento das obrigações tributárias, a distribuição equitativa da carga tributária dos contribuintes etc., dentro de uma tributação indutora que permita ao Estado intervir sobre a ordem econômica, como se verá no item que segue.

1.2.3. Tributação indutora e intervenção do Estado sobre o domínio econômico

As normas tributárias indutoras que interferem no tecido econômico, deferindo vantagens ou onerações em desfavor dos contribuintes a partir das condutas induzidas, efetivamente são uma espécie do gênero extrafiscalidade. Tais normas tributárias, agregadas na idéia geral da tributação indutora, permitem, por exemplo, a intervenção do Estado sobre o domínio econômico, com o fito de concretizar os Princípios da Ordem Econômica (soberania nacional, propriedade privada, função social da propriedade, livre-concorrência, defesa do consumidor, defesa do meio ambiente, redução das desigualdades regionais e sociais, busca do pleno emprego e tratamento favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte), porém devem respeitar igualmente os Princípios do Sistema Tributário Nacional.

Essa tributação, que permite a intervenção sobre o domínio econômico, preencha de objetivos extrafiscais, tem como baliza inicial os Princípios do Sistema Tributário Nacional (anterioridade, legalidade estrita, isonomia, liberdade de circulação de bens e serviços, imunidade recíproca, progressividade para impostos etc.), seguidos também do respeito aos Princípios da Ordem Econômica e demais princípios, implícitos e explícitos, da Carta Republicana. Aqui se deve ressaltar que não se pode criar uma imposição fiscal ao arrepio dos Princípios do Sistema Tributário Nacional, buscando fundamento de validade nos Princípios da Ordem Econômica, estes últimos isoladamente considerados. A norma tributária indutora é ontologicamente tributo, emparedada dentro dos Princípios do Sistema Tributário Nacional, que objetiva também concretizar os Princípios da Ordem Econômica.

Na linha acima, Schoueri (2005, p. 320 e 321) ressalta que a materialização do princípio da legalidade na intervenção sobre o domínio econômico surge com as expressões “na forma da lei” ou “em virtude da lei”, o que dá alto grau de liberdade para a ação da Administração, pois a lei não precisa concretizar em minúcias a intervenção. Ao revés, é cediço que, no direito tributário, o princípio da legalidade tem balizas muito mais estreitas, havendo, mesmo no caso de conceitos jurídicos indeterminados, pouco raio de manobra para a administração tributária. Dessa forma, ele afirma que “Se as normas indutoras se valem do veículo tributário, abre mão o legislador da ampla flexibilidade da última [legalidade do Direito Econômico], dobrando-se à legalidade tributária” e arremata: “Ocorrendo a intervenção sobre o Domínio Econômico por meio de normas tributárias indutoras, não deixa o legislador de se submeter às amarras do Direito Tributário, dentre as quais se destaca o princípio da legalidade”.

As considerações acima são extremamente relevantes para criar o norte de uma tributação indutora. Assim, por exemplo, por mais expressivo que seja o valor constitucional que a norma tributária indutora busque concretizar, ela tem que ter compatibilidade com os Princípios do Sistema Tributário Nacional, e vice-versa. Como exemplo de compatibilização dos Princípios da Ordem Tributária com o Princípio da mitigação das desigualdades regionais, veja-se a posição do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do AI 360461 AgR/MG, relator o Ministro Celso de Mello, 2ª Turma, Unânime, sessão de 06/12/2005, que restou assim ementado (excerto):

AGRAVO DE INSTRUMENTO – IPI – AÇÚCAR DE CANA— LEI Nº 8.393/91 (ART. 2º) – ISENÇÃO FISCAL – CRITÉRIO ESPACIAL – APLICABILIDADE – EXCLUSÃO DE BENEFÍCIO – ALEGADA OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA – INOCORRÊNCIA – NORMA LEGAL DESTITUÍDA DE CONTEÚDO ARBITRÁRIO – ATUAÇÃO DO JUDICIÁRIO COMO

LEGISLADOR POSITIVO – INADMISSIBILIDADE – RECURSO IMPROVIDO. CONCESSÃO DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA E UTILIZAÇÃO EXTRAFISCAL DO IPI. – A concessão de isenção em matéria tributária traduz ato discricionário, que, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público (RE 157.228/SP), destina-se – a partir de critérios racionais, lógicos e impessoais estabelecidos de modo legítimo em norma legal – a implementar objetivos estatais nitidamente qualificados pela nota da extrafiscalidade. A isenção tributária que a União Federal concedeu, em matéria de IPI, sobre o açúcar de cana (Lei nº 8.393/91, art. 2º) objetiva conferir efetividade ao art. 3º, incisos II e III, da Constituição da República. Essa pessoa política, ao assim proceder, pôs em relevo a função extrafiscal desse tributo, utilizando-o como instrumento de promoção do desenvolvimento nacional e de superação das desigualdades sociais e regionais. O POSTULADO CONSTITUCIONAL DA ISONOMIA – A QUESTÃO DA IGUALDADE NA LEI E DA IGUALDADE PERANTE A LEI (RTJ 136/444-445, REL. P/ O ACÓRDÃO MIN. CELSO DE MELLO). – O princípio da isonomia – que vincula, no plano institucional, todas as instâncias de poder – tem por função precípua, consideradas as razões de ordem jurídica, social, ética e política que lhe são inerentes, a de obstar discriminações e extinguir privilégios (RDA 55/114), devendo ser examinado sob a dupla perspectiva da igualdade na lei e da igualdade perante a lei (RTJ 136/444-445). A alta significação que esse postulado assume no âmbito do Estado democrático de direito impõe, quando transgredido, o reconhecimento da absoluta desvalia jurídico-constitucional dos atos estatais que o tenham desrespeitado. Situação inócua na espécie. – A isenção tributária concedida pelo art. 2º da Lei nº 8.393/91, precisamente porque se acha despojada de qualquer coeficiente de arbitrariedade, não se qualifica – presentes as razões de política governamental que lhe são subjacentes – como instrumento de ilegítima outorga de privilégios estatais em favor de determinados estratos de contribuintes. (...) (grifo nosso)

Por tudo, fica claro que a tributação indutora não pode desnaturar o figurino constitucional dos tributos, sob argumento de perseguir valores da Carta da República, mas, ao contrário, a norma tributária indutora tem de estar em sintonia com os Princípios do Sistema Tributário Nacional e com os demais valores constitucionais, notadamente os Princípios da Ordem Econômica. A conformação dos tributos com fins extrafiscais, insiste-se, deve respeitar as balizas do direito tributário e concretizar algum dos ditames da Ordem Constitucional.

1.3. OBJETO DA PESQUISA E IMPORTÂNCIA DO TEMA

O objeto desta pesquisa está centrado no estudo da tributação indutora existente no âmbito dos regimes tributários diferenciados e favorecidos em prol das microempresas e empresas de pequeno porte do Brasil, que busca concretizar Princípios explícitos da Ordem Econômica, dentro da modalidade de intervenção por indução sobre o domínio econômico.

Trata-se de um estudo teórico-empírico, a partir da evolução do direito positivo brasileiro nessa seara, confrontando nosso modelo com alguns do exterior. A análise dogmática será superada, pois o estudo mostra como essa forma de tributação tem sido operada no âmbito da administração fiscal brasileira, quais as vantagens e distorções que tem

apresentado e como tem sido debatida no seio dos tribunais judiciais (Tribunais Regionais Federais, Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal) e administrativo (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda). Ao final, apresenta-se uma explicação do sucesso desses regimes no Brasil, com supedâneo na teoria sistêmica de Niklas Luhmann.

Essa tributação indutora tem sede no próprio Título da Tributação e do Orçamento e nos Princípios da Ordem Econômica da Constituição da República, como abaixo se vê:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I a II – *omissis*;

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

a) a c) *omissis*.

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

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

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

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

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

(...)

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

I a VIII - *omissis*;

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

(...)

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

Para compreender a importância do tema, abaixo se faz uma breve evolução histórica do tratamento tributário deferido às microempresas e às empresas de pequeno porte, a demonstrar a relevância e expansão desse tratamento no Brasil.

O tratamento jurídico tributário diferenciado para os empreendimentos empresariais de porte reduzido começou timidamente a vir a lume no Brasil com o art. 29 da Lei nº 4.506/64, que isentou do imposto de renda as firmas individuais com faturamento até cinco milhões de cruzeiros. Posteriormente, o Decreto-Lei nº 1.780/80, alterado pelo Decreto-Lei nº 1.973/82, ampliou o escopo dessa isenção para atingir a pessoa jurídica ou empresa

individual cuja receita bruta anual fosse igual ou inferior a 4.000 Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional, excluindo algumas classes de contribuintes (empresas constituídas na forma de sociedade por ações, que participassem do capital de outra pessoa jurídica, prestadora de serviços de profissões regulamentadas – médico, engenheiro, advogado, dentista, de outros serviços assemelhados – etc.).

Na sequência veio a Lei nº 7.256/84, que institui o primeiro Estatuto da Microempresa, estabelecendo normas jurídicas para um tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, nos campos administrativo, tributário, previdenciário, trabalhista, creditício e de desenvolvimento empresarial, com clara inspiração no Programa Nacional de Desburocratização do Ministro Hélio Beltrão. Antecipe-se que o tratamento diferenciado às microempresas desse Estatuto centrou-se apenas no aspecto tributário, não se percebendo qualquer relevância dos outros campos acima discriminados, isentando os contribuintes abrangidos do IRPJ, IOF, PIS, Finsocial, Imposto sobre Serviços de Transporte e Comunicações, Imposto sobre Minerais, taxas federais vinculadas exclusivamente ao exercício do poder de polícia, com exceção da taxa rodoviária única e da de controles metrológicos, além das contribuições devidas aos órgãos de fiscalização profissional, e ainda mantendo um rol de contribuintes e atividades vedadas para adesão a tal regime favorecido.

Na forma do art. 2º desse Estatuto, somente eram consideradas microempresas as pessoas jurídicas e as firmas individuais com receita bruta anual igual ou inferior a 10.000 ORTN (posteriormente alterada para 70.000 BTN pelo art. 41 da Lei nº 7.799/89 e para 96.000 UFIR pelo art. 42 da Lei nº 8.383/91), claramente demonstrando que o escopo do primeiro Estatuto era extremamente modesto, abrangendo apenas microempresas de reduzido faturamento, e sequer se falava em empresa de pequeno porte como entidade distinta da microempresa.

Na sequência, o Constituinte de 1988, originariamente, determinou que houvesse um tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte, como um dos Princípios da Ordem Econômica, exigindo, ainda, que os entes da federação dispensassem um tratamento jurídico diferenciado às microempresas e às empresas de pequeno porte, simplificando suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias (arts. 170, IX, e 179 da CR88). Posteriormente, a Emenda Constitucional nº 6/95 retirou o requisito citado do capital nacional, exigindo, apenas, a constituição das empresas sob as leis brasileiras e a sede no país. Por último, a Emenda Constitucional nº 42/2003, alterando o art. 146 da Constituição, determinou que caberia à Lei Complementar definir o tratamento tributário diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno

porte, podendo instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, opcional para o contribuinte, admitidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado.

Sob a égide dos dispositivos originários da Constituição de 1988, foi editada a Lei nº 8.864/94, que instituiu um novo Estatuto para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, sendo as primeiras aquelas com receita bruta anual até 250.000 UFIR e as segundas com receita bruta anual acima do valor antes citado e abaixo de 700.000 UFIR. Porém tal Lei sequer foi regulamentada pelo Poder Executivo Federal. Em termos de tratamento tributário, restou inalterado o regime do Estatuto de 1984, que somente foi revogado com a Lei nº 9.317/96, que institui o chamado Simples Federal.

A Lei nº 9.317/96 inovou expressivamente nesse cenário normativo, em termos tributários, criando um sistema de recolhimento de tributos unificados, utilizando as definições e porte de microempresa e empresa de pequeno porte de forma similar à Lei nº 8.864/94, porém classificando como microempresas aquelas com receita bruta anual até R\$ 120.000,00 (posteriormente aumentado para R\$ 240.000,00, pela Lei nº 11.196/2005) e como empresas de pequeno porte aquelas com receita bruta anual acima do valor antes citado e abaixo de R\$ 720.000,00 (posteriormente aumentado para R\$ 1.200.000,00, pela Lei nº 9.732/98, e para R\$ 2.400.000,00, pela Lei nº 11.196/2005), englobando agora um número muito mais expressivo de empresas, já que a condição de adesão vinculada ao faturamento foi sensivelmente majorada em face do Estatuto de 1984, atingindo aproximadamente 2/3 do total de pessoas jurídicas declarantes do imposto de renda, aqui considerando as empresas tributadas pelo lucro real, pelo lucro presumido e no âmbito da Lei nº 9.317/96 (PAES & ALMEIDA, 2009, p. 38). Essa Lei regulou o comando constitucional do art. 179 de nossa Carta Republicana, em seu aspecto tributário, no âmbito da União, e esse regime especial será denominado nesta pesquisa de Simples Federal.

Agora, com um único recolhimento mensal, calculado com um percentual progressiva incidente sobre a receita bruta (variando de 3% a 12,6%), podiam-se recolher múltiplos tributos federais (IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, Cofins, IPI e Contribuição Previdenciária Patronal – CPP), sendo que, a depender da faixa de faturamento da empresa, havia isenção de alguns tributos. Ainda, a Lei Federal nº 9.317/96 permitia que Estados e Municípios fizessem convênio com a União, viabilizando o pagamento do ICMS e ISS dentro do recolhimento unificado, o que não alcançou o sucesso esperado, pois os entes subnacionais não demonstraram interesse em aderir ao regime do Simples Federal, porém diversos Estados

criaram regimes simplificados de recolhimento do ICMS, como se viu, por exemplo, com o Simples Paulista, instituído pela Lei Estadual nº 10.086/98.

Apesar da ampliação dos limites de receita bruta anual para entrada das empresas no Simples Federal, a Lei nº 9.317/96 repisou as vedações de atividades já discriminadas no antigo Estatuto de 1984, ampliando-as, mantendo a maior parte das empresas do setor de serviços fora do regime simplificado, notadamente o segmento das atividades de serviço de profissões legalmente regulamentadas e assemelhadas, o que foi objeto de renhido contencioso administrativo e judicial, como se verá em tópico específico desta dissertação, tendo, inclusive, havido sucessivas alterações legislativas que permitiram a entrada de empresas de prestação de serviço no Simples Federal.

Na seqüência, veio a lume a Lei nº 9.841/99, que instituiu um novo estatuto da microempresa e empresa de pequeno porte (Estatuto de 1999), porém remanesceu intocado o Estatuto tributário do Simples Federal, na forma da Lei nº 9.317/96, que continuou vigorando, conforme expressa previsão do art. 1º da Lei nº 9.841/99.

Atualmente, com supedâneo na Emenda Constitucional nº 42/2003, veio a lume a LC nº 123/2006, que instituiu um novo Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, obrigatório para os três níveis de governo, utilizando os então vigentes limites de receita bruta anual da Lei Federal nº 9.317/96, porém alargando sensivelmente as atividades empresariais albergadas pelo novel regime, notadamente as empresas do segmento de serviços, revogando expressamente a lei tributária de 1996 e o Estatuto de 1999. Na mídia, na fase de tramitação dessa LC, o novo regime foi denominado Supersimples, notação que não foi acatada pelo legislador, que o denominou Simples Nacional, em relação ao seu aspecto tributário. Aqui se deve anotar que Estatuto Nacional acima, além do aspecto tributário, abrange aspectos societários, trabalhistas, de acesso a mercados (facilitação na participação em compras públicas), associativismo, creditícios e de acesso à justiça, o que levou o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE – a denominá-lo de Lei Geral da Micro e Pequena Empresa. Apesar de a notação Simples Nacional estar voltada apenas aos aspectos tributários da LC nº 123/2006, nesta dissertação tal notação será utilizada para designar todos os aspectos tratados nessa Lei, quer em decorrência da clara identificação do objeto da Lei com o nome citado, quer pelo desiderato da presente dissertação.

Conforme informações da Secretaria da Receita Federal do Brasil, em 1º/06/2010, 3.753.549 pessoas jurídicas e equiparadas haviam aderido ao Simples Nacional (RFB, 2010 A). O Simples Nacional é responsável pela renúncia tributária de maior relevância no âmbito

da União, e atingirá, para o ano exercício financeiro de 2010, uma renúncia estimada em 30,2% de todos os benefícios fiscais da União, no montante de 39,8 bilhões de reais, aproximadamente 1,2% do Produto Interno Bruto – PIB, como se vê na Lei de Diretrizes Orçamentárias nº 12.017/2009 (BRASIL, 2010, anexo IV.5 - quadro IX - 2010 e anexo IV.6-quadro III – previsão 2010). Registre-se que nesse número sequer está computada a renúncia tributária no âmbito dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Trata-se da mais expressiva renúncia tributária da União, quase sobejando as renúncias somadas em prol das entidades imunes e isentas (13,35% do total das renúncias), da Zona Franca de Manaus (12,9% do total) e para o desenvolvimento regional (5,4% do total), que são as mais importantes.

A Emenda Constitucional nº 42 e a LC nº 123/2006 foram responsáveis por uma verdadeira reforma tributária, com foco nas microempresas e empresas de pequeno porte.

Feita a breve digressão histórica acima, traz-se uma nota sobre o direito comparado, a demonstrar que o regime tributário das microempresas e empresas de pequeno porte brasileiro colocou a legislação pátria em posição de destaque e relevo. O tributarista James Marins (2008), questionado sobre a existência de experiências similares no direito estrangeiro, asseverou:

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

O fenômeno da extrafiscalidade existente nos regimes unificados de arrecadação de tributos devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte é recente e relevante, como se pôde ver nos parágrafos precedentes. Ainda carece de maiores estudos acadêmicos, havendo uma vacilação doutrinária em enxergar neles normas tributárias de caráter indutor, dentro do entendimento restrito e clássico de extrafiscalidade, que somente albergaria normas tributárias aptas a estimular ou desestimular condutas, agravando ou desagravando o ônus tributário imposto ao contribuinte, como só acontecem com isenções, imunidades, reduções e majorações de alíquotas, reduções de bases de cálculo, concessão de créditos presumidos (SCHOUERI, 2005, p. 207; GOUVÊA, 2005, p. 176).

Esta pesquisa buscou visualizar a tributação indutora existente nos regimes especiais de arrecadação de tributos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte, notadamente no Simples Federal e no Simples Nacional, comprovando que tais regimes podem ser inseridos no conceito de extrafiscalidade, inclusive em sua acepção restrita, já que seria desarrazoado imaginar que não haveria extrafiscalidade (tributação indutora) em um regime tributário diferenciado que representa a parcela mais expressiva das renúncias tributárias do Brasil. De plano, caso houvesse um crédito fiscal presumido, oriundo do montante de inversões em, por exemplo, máquinas e equipamentos que reduzissem a emissão de poluentes, para o segmento das empresas em foco, ninguém negaria a ocorrência do fenômeno da extrafiscalidade, aqui pela atividade indutora estatal para melhorar a sustentabilidade ambiental. Porém todo um micro-sistema tributário diferenciado que defere benefícios a determinado segmento de empresas, objetivando aumentar sua musculatura econômica, com incremento do número de empregos, da formalização das atividades empresariais, do acesso à cobertura previdenciária estatal, entre outros objetivos, é objeto de desconfiança, com a doutrina renegando a presença do fenômeno extrafiscal, deferindo, no máximo, um viés apenas simplificador (SCHOUERI, 2005, p. 207). Ora, isso não pode ser aceito e aqui se demonstrará quais os fundamentos extrafiscais de tais regimes, inclusive com a apreciação do aspecto quantitativo do mandamento da regra-matriz de incidência dos tributos dentro do figurino do Simples Nacional.

Como dito acima, o objeto da presente pesquisa esteve centrado no estudo da tributação indutora existente nos regimes especiais de arrecadação de tributos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte, com discriminação dos benefícios e das distorções desses regimes. Os regimes especiais de arrecadação de tributos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte, atual (Simples Nacional) e antigos (Estatuto da Microempresa de 1984, Simples Federal e Estaduais), têm como alicerce a presença de normas tributárias indutoras com amplas vantagens fiscais em favor dos contribuintes, implicando em redução da carga tributária. Não por outra razão, a depender da faixa de faturamento do contribuinte, há isenções e reduções de alíquotas dos tributos.

Por fim, esta dissertação buscou comprovar a hipótese de que os regimes simplificados de tributação de microempresas e empresas de pequeno porte se inserem dentro dos marcos da tributação indutora estatal, cabendo à pesquisa demonstrar a ocorrência de tal fenômeno, apontando os benefícios, as vantagens e as distorções de tais regimes. Consectariamente à hipótese em debate, este estudo teve por objetivos específicos apreender

alguns aspectos dos regimes tributários brasileiros voltados às microempresas e às empresas de pequeno porte, visando esclarecer os seguintes pontos:

- a) o conceito de microempresa e empresa de pequeno porte no Brasil tem paralelo com outros países, notadamente nos países da OCDE (Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico) e na União Européia?
- b) quais as semelhanças e diferenças entre o tratamento tributário da microempresa e empresa de pequeno porte no Brasil e nos países da OCDE (Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico) e em outros países?
- c) como se apresenta o fenômeno da tributação indutora no âmbito dos regimes brasileiros que concretizam o Princípio do tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte?
- d) avaliar a evolução dos regimes que preconizam o tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte no Brasil, confrontando a carga tributária deles, bem como a controvérsia sobre as atividades econômicas que não podem aderir aos regimes diferenciados, à luz da jurisprudência administrativa e judicial;
- e) perscrutar a norma tributária indutora dos tributos abrangidos pelo atual regime diferenciado (Simples Nacional), notadamente o aspecto quantitativo do mandamento da regra-matriz de incidência, confrontando com o regime ordinário da tributação pelo lucro presumido, avaliando se o legislador respeitou o figurino constitucional dos tributos envolvidos;
- f) efetuar uma avaliação global da imposição tributária do Simples Nacional em face da tributação ordinária, por atividade econômica;
- g) apreciar o controle da administração tributária sobre as microempresas e empresas de pequeno porte, bem como o fenômeno do nanismo tributário;
- h) apresentar uma justificativa teórica para o sucesso do regime tributário diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte no Brasil dentro da óptica da Teoria Sistêmica de Niklas Luhmann.

1.4. METODOLOGIA DA PESQUISA

Toda a investigação científica que se pretenda reputar neutra em relação ao objeto a ser estudado, em linha de princípio, deveria partir da crença na possibilidade de apreensão do dado e na inexistência de premissas *a priori* do investigador em relação ao objeto

pesquisado. Porém tais pontos de partidas não têm a segurança que aparentam e, dessa forma, este investigador já pretende demonstrar as limitações dos dados a serem coletados, pois não acredita em dado dissociado do investigador, como uma realidade em si mesma, sendo necessário rechaçar a tentação da certeza, pois nosso conhecimento é precário, e toda vez que vemos, também estamos a ocultar, como nos ensina Maturana & Varela (2001, p. 21 a 25). Ainda, aqui se informarão as premissas ideológicas que deram suporte à atual dissertação.

Margutti (2000), com apoio no filósofo americano Wilfrid Stalker Sellars, já criticava a teoria do “mito do dado”. Tais teorias partem da concepção de que a apreensão sensível de um determinado conteúdo sensorial pode ocorrer sem necessidade de qualquer conceito previamente adquirido. Porém, apreender determinado conteúdo sensorial envolve, de algum modo, o conhecimento prévio desse conteúdo. A apreensão do conteúdo sensorial seria, ao mesmo tempo, não-cognitiva (mera sensação, que não envolve a aplicação de conceitos) e cognitiva (enquanto algo mais que sensação, já que envolve conceitos). Ora, essa idéia é contraditória e deve ser abandonada. O conceito de “dado” sensível é um mito e não pode fundamentar o conhecimento. Dessa forma, nossas sensações não possuem valor cognitivo e o entendimento do mundo exige interações do tipo causal. Assim, se o entendimento do mundo exige interações do tipo causal, nosso conhecimento dos objetos do mundo será apreendido a partir da interação com eles, com estímulo circular entre o objeto e o nosso aparelho cognitivo, ou seja, não conhecemos os objetos do mundo, mas sabemos como eles reagem aos nossos estímulos. Nessa linha, seguindo o magistério de Maturana (2001, p. 53 e 54), deve-se reconhecer que não há um mundo de objetos independentes do observador, sendo que ambos existem acoplados estruturalmente, por induções mútuas estáveis, tornando impossível captar uma realidade objetiva, quer porque esta não existe de forma independente do observador, quer porque ver é uma forma de operação de um sistema neuronal fechado, determinado estruturalmente. Isso implica que o próprio investigador termina por influir diretamente sobre o objeto da pesquisa, em uma relação circular, situação que começa na própria escolha do objeto da pesquisa, a indicar que não há pesquisa social dissociada da própria história pessoal do investigador.

Avançando na linha acima, até por uma questão de rigor metodológico, devem-se demonstrar as raízes ideológicas do pesquisador, já que aqui não se acredita em sujeito-investigador neutro, como já foi dito, pois os alvos teóricos da investigação repercutem na reconstrução da realidade, indicando claramente que as premissas *a priori* da investigação criam molduras para os próprios resultados do processo investigativo, sendo que o sujeito-investigador sequer age livre nas fases exploratórias da investigação, mas, pelo contrário, já

delimita os dados que serão observados, o que tem o condão, por si só, de limitar os resultados possíveis (FERNANDES, 1959, p. 18).

Sendo assim, este pesquisador é um agente da Administração Tributária Federal, tendo operado regionalmente na gestão do fisco federal, quando pôde acompanhar a evolução do antigo Simples Federal, e, atualmente, desempenha suas atividades no seio do julgamento do contencioso administrativo fiscal federal.

No curso desses anos, quando em parte foi o responsável pela autorização do preparo, da seleção e da autorização de procedimentos fiscais em desfavor dos contribuintes na maior parte do Estado de Pernambuco, pôde observar o avanço do estatuto protetivo tributário do Simples Federal ao Simples Nacional. Vale salientar que a exclusão de empresas do então Simples Federal era motivo de insurgência por parte dos contribuintes excluídos, quer na via administrativa, quer na judicial (era comum a impetração de mandados de segurança coletivos por entidades de classe para albergar no Simples Federal a totalidade de empresa associadas a tais entes), sendo certo que tal classe de contribuintes permaneceu relativamente infensa à fiscalização federal, notadamente nos grandes centros, já que a ação fiscal federal tem um foco em contribuintes de maior porte econômico, indicando um sistema protetivo tributário que outorgara expressivos benefícios tributários diretos (por redução da carga tributária) e indiretos (pela diminuição do risco de ser fiscalizado).

Assim, este pesquisador iniciou o processo investigativo tendo um conjunto de premissas *a priori* em relação ao objeto (os regimes tributários diferenciados para as microempresas e empresas de pequeno porte), notadamente a crença de que o estatuto das microempresas e empresas de pequeno porte (tanto o Simples Federal, quanto o Simples Nacional) deferira um amplo e impreciso conjunto de benefícios tributários e não tributários a esse segmento econômico, sendo que alguns sequer tinham sido previstos pelo próprio legislador (como a pouca propensão do segmento para ser submetido à fiscalização federal), que vem sendo ampliado seguidamente, sem se mensurar adequadamente os impactos de tais alterações no tecido econômico, quer no tocante aos efeitos concorrenciais, quer em relação ao montante despendido como renúncia tributária no orçamento geral da União (e agora, estendido para os orçamentos dos Estados e Municípios com o Simples Nacional). De outra banda, sempre pareceu claro a este pesquisador a necessidade de apoiar os pequenos empreendimentos em uma economia de livre mercado, com deferimento de facilidades para o cumprimento da obrigação tributária (no que se conhece na doutrina anglo saxônica como *compliance costs of taxation* – WEICHENRIEDER, 2007, p. 4), que representa um custo fixo pequeno para o grande contribuinte, porém pode ser sufocante para a pequena empresa.

Porém, além do conhecimento extraído da experiência profissional do investigador, para avançar na pesquisa seria necessário definir uma premissa fundante para alicerçar o objeto da pesquisa. Assim, a partir da leitura de bibliografia especializada no tema, foi definida uma premissa básica: a existência de vantagens tributárias para os contribuintes optantes dos regimes diferenciados em face do regime tributário comum, traduzidas em uma tributação indutora que objetiva concretizar valores da Ordem Econômica, com o Estado intervindo sobre tal Ordem. Com essa premissa fundante, partiu-se para comprová-la na pesquisa³.

Buscou-se demonstrar que os regimes tributários diferenciados para microempresas e empresas de pequeno porte no Brasil podem ser encarados dentro do âmbito da tributação indutora, na modalidade de intervenção por indução sobre o domínio econômico, tendo como marco teórico a abordagem de Luis Eduardo Schoueri, desenvolvido na obra “Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica”, descrita na bibliografia. Aqui, para contextualizar o atual modelo de intervenção estatal no mundo ocidental, fez-se uso de publicações doutrinárias jurídicas portuguesas e espanholas.

Porém, era indubitável que a tributação indutora dos regimes diferenciados das microempresas e empresas de pequeno porte se inseria na moldura constitucional hodierna (e doutrinária) e pesquisa não pretendia ficar adstrita a uma discussão com forte viés principiológico, sem uma maior contribuição para compreensão do próprio objeto pesquisado (os regimes tributários diferenciados para as microempresas e empresas de pequeno porte), visto que este pesquisador poderia ter acesso a dados junto à Administração Tributária Federal, considerando a função pública desempenhada por ele, dados esses que são públicos, é verdade, porém não facilmente acessíveis a qualquer pesquisador, e que poderiam ajudar a jogar luzes em alguns aspectos controversos dos regimes tributários brasileiros de apoio à microempresa e empresa de pequeno porte.

Assim, a pesquisa perseguiu uma compreensão de determinados aspectos relevantes dos regimes tributários favorecidos e diferenciados deferidos às microempresas e às empresas de pequeno porte no Brasil. Para tanto, primeiro foi necessário fazer um apanhado do direito estrangeiro, verificando como outros países tratavam tributariamente suas microempresas e empresas de pequeno porte, para contextualizar a abordagem da pesquisa.

³ A premissa mostrava-se, *a priori*, destituída de maiores dúvidas quanto sua certeza, porém a pesquisa demonstrou que a premissa era falsa em alguns específicos contingentes de contribuintes, ou seja, havia casos em que inexistia qualquer tributação indutora vantajosa; ao revés, a tributação onerava alguns tipos de contribuintes, especificamente em determinadas atividades de prestação de serviço abrangidas pelo Simples Nacional.

Aqui foram utilizados basicamente *papers* da área de economia do setor público e de direito, publicados no Brasil pela Escola Superior de Administração Fazendária – ESAF – do Ministério da Fazenda e pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. Em relação à literatura estrangeira, buscaram-se *papers* de fontes idôneas, como estudos patrocinados pelo Banco Mundial, pelo Fundo Monetário Internacional, pela OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico), pelo Órgão de estatística da União Européia (Eurostat) e pelo *Instituto de Estudos Fiscales do Ministerio de Economia Y Hacienda* da Espanha.

Contextualizado o debate, era preciso estudar os regimes tributários especiais brasileiros, aprofundando alguns pontos. Trata-se de um objeto amplo, excedendo inclusive a questão tributária, o que obrigou este pesquisador a fazer um corte, primeiro limitando a abordagem à questão tributária e, dentro dessa questão, privilegiar a evolução dos regimes protetivos de 1984 a 2010 (a possibilidade do ICMS e ISS abranger empresas com um porte menor que o referente aos tributos federais no Simples Nacional, a evolução da imposição tributária total, as controvérsias sobre as atividades vedadas à opção, com apreciação dos conflitos gerados pelas vedações nos tribunais judiciais e administrativo, e a posição do microempreendedor individual – MEI), o aspecto quantitativo do mandamento da regra-matriz de incidência dos tributos constantes do Simples Nacional, o ônus tributário global, por atividade econômica, no Simples Nacional, o estudo de duas disfunções do novel regime diferenciado, o mitigado controle das microempresas e empresas de pequeno porte por parte das administrações tributárias e o nanismo tributário. Por fim, lançou-se uma hipótese teórica para explicar o sucesso dos regimes protetivos brasileiros à luz da teoria sistêmica de Niklas Luhmann.

Para investigar os pontos acima, foram utilizadas como fontes de pesquisa obras doutrinárias nacionais, com foco em artigos publicados em revistas jurídicas tributárias especializadas, bem como o próprio direito positivo, vigente e revogado sobre essa matéria, começando com o Estatuto da Microempresa de 1984 (Lei nº 7.256/84), culminando com a LC nº 123/2006. Ainda, foi feita uma compilação de expressiva parte da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda – CARF (de dezembro de 2002 a dezembro de 2008), antigos Conselhos de Contribuintes, em um total de 554 Acórdãos (CARF, 2010), todos os julgados do Superior Tribunal de Justiça, em total de 180 Acórdãos (STJ, 2010), e todos os julgados do Supremo Tribunal Federal (STF, 2010), em um total de 10 Acórdãos, no que se refere aos regimes tributários favorecidos deferidos às microempresas e empresas de pequeno porte.

Dando seqüência ao estudo do objeto, para comprovar as duas distorções antes apontadas, foram utilizados dados obtidos junto à Administração Tributária Federal (Coordenação-Geral de Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil), especificamente os dados das fiscalizações tributárias federais do período 2001-2009, abrangendo as microempresas e empresas de pequeno porte e os demais contribuintes, com foco na quantidade de ações fiscais e no montante do crédito tributário constituído.

A pesquisa foi concluída com uma tentativa de explicação da contínua expansão dos regimes tributários diferenciados e favorecidos das microempresas e empresas de pequeno porte, na óptica da teoria sistêmica de Niklas Luhmann.

Por último, este pesquisador entrevistou pessoalmente o Secretário-Executivo do Comitê-Gestor do Simples Nacional, Auditor-Fiscal da RFB Silas Santiago, e o Coordenador-Geral substituto de Previsão e Análise da Arrecadação da Secretaria da Receita Federal do Brasil, Auditor-Fiscal Jefferson Rodrigues, em julho de 2010, objetivando confrontar algumas das conclusões da pesquisa com a experiência prática dessas autoridades e discutir a estrutura do ônus de cada tributo constante no Simples Nacional, já que a Coordenação antes citada foi a responsável pelos trabalhos técnicos que forneceram a posição do Executivo Federal nas negociações com o Congresso Nacional, quando das discussões que culminaram com a aprovação da LC nº 123/2006, que instituiu o Simples Nacional.

Vale ressaltar que eventuais equívocos nas conclusões da pesquisa somente podem ser imputados à conta pessoal deste mestrando.

2 TRIBUTAÇÃO DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE NO BRASIL E NO MUNDO

2.1. O CONCEITO, A INCORPORAÇÃO E A IMPORTÂNCIA DAS MICROEMPRESAS, EMPRESAS DE PEQUENO PORTE E MÉDIO PORTE NO BRASIL E NO MUNDO

Inicialmente se deve esclarecer que neste item se fará menção à realidade das microempresas e empresas de pequeno e médio porte no estrangeiro, havendo, como se verá, falta de uniformidade na definição dessas classes de empresas de país para país. Assim, por exemplo, adianta-se que o conceito de microempresa na União Européia, em termos de faturamento, abrange a microempresa e a empresa de pequeno porte do Brasil e vai até mais além.

Apesar desta pesquisa está focada apenas no universo das microempresas e empresas de pequeno porte, não sendo objeto de investigação a situação tributária específica das médias empresas, pois esta última classe no Brasil não usufrui qualquer tratamento diferenciado, a realidade alienígena coloca em uma mesma categoria as microempresas e as empresas de pequeno e médio porte, ou seja, as conclusões obtidas alhures devem ser compatibilizadas com a menor dimensão das empresas brasileiras. Eventualmente também se trarão os dados das microempresas e das empresas de pequeno e médio porte como realidades distintas.

Como já foi dito, não há univocidade no conceito de pequena empresa (englobando microempresa) e empresa de médio porte entre os países. E até diria que sequer há algum balizamento exato entre os países para definir que determinada atividade econômica deve ser, ou não, incorporada como pessoa jurídica ou desempenhada como pessoa física, notadamente no caso dos negócios de pequeno porte. Porém parece disseminada a crença na importância de tal segmento empresarial em todos os países do Ocidente, como se verá a seguir, como meios para garantir empregos e fortalecer o crescimento econômico dos países.

O Brasil adotou unicamente o critério da receita bruta para definir a microempresa (até R\$ 240.000,00 por ano) e a empresa de pequeno porte (de R\$ 240.000,00 a R\$ 2.400.000,00 por ano), como se vê no art. 3º da LC nº 123/2006, não havendo uma definição legal de empresa de médio porte (exceto se se considerar como empresa de médio porte aquela que tem receita bruta para optar pela tributação pelo lucro presumido, ou seja, até R\$ 48.000.000,00 ao ano atualmente)⁴. Ainda, somente se enquadra em nossa definição legal

⁴ Entretanto, deve-se anotar que o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE – utiliza o número de empregados para definir o porte de uma empresa.

de microempresa e empresa de pequeno porte as atividades empresariais formalizadas junto ao Registro de Comércio, não abrangendo as atividades informais.

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

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

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

Compulsando a normativa da União Européia acima citada (*COMISSION RECOMMENDATION EC/361/2003*, 2003), vê-se que o número de empregados continua a ser o critério principal para definição das empresas em foco, o qual deve ser combinado com um critério financeiro, necessário para compreender a escala e o desempenho dessas empresas, bem como compará-las com seus competidores. Ainda no tocante ao critério financeiro, a normativa assevera que não se deveria utilizar apenas o faturamento, já que

empresas do setor comercial e de distribuição tendem a ter, por sua própria natureza, um faturamento mais expressivo que as empresas de manufatura, razão que levou essa norma a agregar o total de ativos ao faturamento, como critérios de ordem financeira. Essa recomendação foi dirigida aos países da União Européia, ao Banco Europeu de Investimento e ao Fundo Europeu de Investimento, os quais deveriam utilizá-la quando da implementação de políticas no âmbito econômico para o segmento das micro, pequenas e médias empresas.

No Brasil, como já foi dito, a definição de microempresa e empresa de pequeno porte está centrada unicamente na receita bruta, não havendo critério de número de empregados para definir tal segmento empresarial. E a explicação para isso é relativamente simples. Enquanto alhures o tratamento diferenciado ao segmento das chamadas SME / PME (*small and medium enterprises / Pequeñas y medianas empresas / Petites et moyennes entreprises*) está focado em facilidades creditícias, para investimento em pesquisa, inovação, transferência de tecnologia e produção ambientalmente equilibrada e menos em benesses tributárias, com ênfase na geração de emprego, como se vê, por exemplo, no âmbito da União Européia, pelos destinatários da Recomendação da Comissão EC/361/2003 (Banco Europeu de Investimento e Fundo Europeu de Investimento), pela criação de bancos de desenvolvimento estatais para fomentar tais empresas (na França, por exemplo, havia o *Banque de Développement des Petites et Moyennes entreprises* – BDPME, hoje sucedido pela entidade estatal OSEO, que também tem como missão sustentar a inovação empresarial e o crescimento das Pequenas e Médias empresas – OSEO, 2010) ou pelos programas estatais comunitários (em 2007, os 27 países da União Européia despenderam 49 bilhões de euros em ajudas estatais para a indústria e empresa de serviço, sendo que a maior parte desse valor foi direcionada para as pequenas e médias empresas, incluindo uma ajuda específica para as pequenas e médias empresas de 4,7 bilhões de euros – SME-REPORT, 2009, p. 4), aqui no Brasil o incentivo se centra essencialmente no aspecto tributário, o que sempre levantou uma resistência da Administração Tributária brasileira no tocante à adesão de empresas que utilizam mão-de-obra em larga escala ao Simples Federal, como o segmento de serviço, em decorrência do impacto de tal adesão nas contas da Previdência Social. Na prática, a Administração Tributária sempre criou obstáculos à adesão de atividades que tivessem utilização intensiva de mão-de-obra, razão que levou o legislador nacional a sequer considerar a quantidade de empregados como critério definidor das microempresas e empresas de pequeno porte.

Na linha da diretiva da União Européia antes citada, há múltiplos países que utilizam o teto de 250 empregados como limite para considerar uma empresa como de médio

porte, daí definindo os portes para pequena e microempresa, havendo, entretanto, outros que definem o teto em 300 empregados (Japão) ou 200 empregados (países da África Ocidental), como nos noticia Meghana Ayyagari et alli (2005, p. 5 e apêndice A2).

Como foi já visto, a definição brasileira para microempresa e empresa de pequeno porte, centrada exclusivamente na receita bruta, parece não encontrar paralelo nas economias mais desenvolvidas, notadamente na Europa, cuja definição de microempresas, empresas de pequeno e médio porte tem como viga central a quantidade de trabalhadores empregados na atividade empresarial, funcionando os critérios financeiros como um elemento adicional e não central.

Porém, se não há paralelo no tocante ao que se entende por microempresa e empresa de pequeno porte, sequer há alguma concordância para definir que determinada atividade econômica deve ser, ou não, incorporada como pessoa jurídica, ou desempenhada como pessoa física, comparando nossa realidade com o estrangeiro.

Nos estudos patrocinados por organizações internacionais como a OCDE, Banco Mundial e FMI, costuma-se diferenciar o desenvolvimento de atividades econômicas com exploração de trabalho e capital como empresas incorporadas e não-incorporadas. Estas últimas normalmente são pequenos negócios, sendo os rendimentos levados à tributação em nome da pessoa física do empreendedor. Por outro lado, as empresas incorporadas são o que entendemos aqui no Brasil como pessoa jurídica. E os países ainda tendem a diferenciar as empresas ditas incorporadas com personalidade jurídica própria; e não-incorporadas sem personalidade jurídica, aqui se confundindo com o empreendedor.

Segundo Paes & Almeida (2009, p. 17), na legislação australiana o desempenho de atividades empresariais é dividido em *soler trade* (indivíduo que desempenha atividades econômicas por si só, como o empresário individual brasileiro, tributando a renda na pessoa física), *partnership* (constituída por associação de pessoas, que são responsáveis pela tributação do ganho como pessoa física), fideicomisso ou *trust* (pessoa que detém propriedade ou renda em benefício de outras pessoas beneficiárias, sendo os ganhos do *trust* tributados na pessoa física do administrador e as parcelas distribuídas tributadas em cada beneficiário. Eventualmente, dependendo do tipo de *trust*, pode ter personalidade jurídica diversa do administrador perante a Administração Tributária) e companhia ou *corporation* (entidade separada dos sócios, com tributação dos ganhos pelo imposto de renda da pessoa jurídica). Aqui se observe que, em regra, somente a última organização ora citada tem personalidade jurídica diversa das pessoas que a constituem. As *soler trade*, *partnership* e *trust* seriam empresas não-incorporadas e somente as *corporation* seriam empresas incorporadas.

Na linha do que acontece na Austrália, abaixo se tem um quadro-resumo dos quantitativos de empresas incorporadas e não-incorporadas em diversos países do mundo (PAES & ALMEIDA, 2009, p. 9):

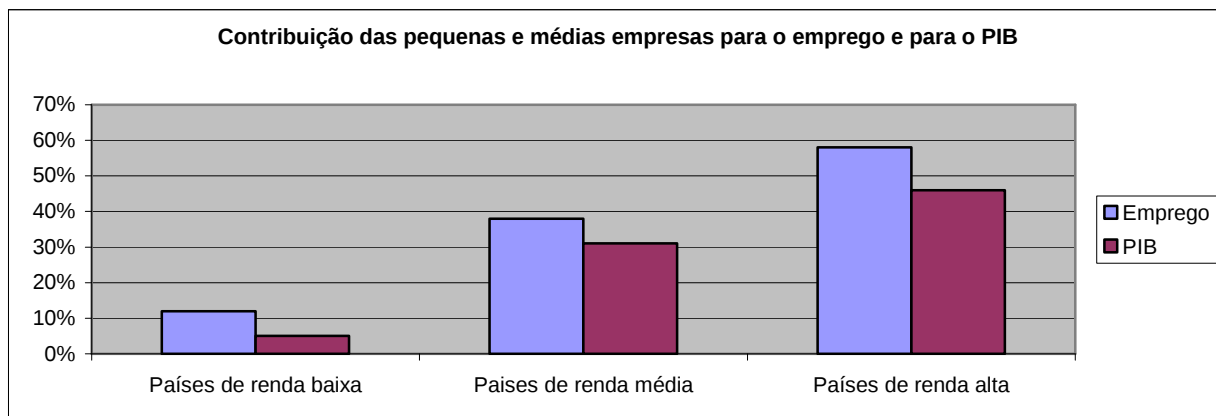
	Incorporadas	%	Não-incorporadas	%	Total
Brasil	3.242.000	100%	0	0%	3.242.000
Chile	197.956	30%	462.345	70%	660.301
Estados Unidos	5.558.000	18%	25.275.000	82%	30.833.000
Itália	847.271	21%	3.273.525	79%	4.120.796
México	366.355	16%	1.875.752	84%	2.242.107
Peru	125.929	20%	497.912	80%	623.841
Reino Unido	1.200.000	26%	3.360.000	74%	4.560.000
Suécia	307.688	28%	797.130	72%	1.104.818

Fonte: Secretaria da Receita Federal do Brasil, ITD e OCDE. Dados posteriores a 2000.

Aqui não se quer dizer que as empresas não-incorporadas, isto é, sem personalidade jurídica, não estejam dentro da formalidade. No caso australiano, bem como nos casos da tabela acima, todas as empresas não-incorporadas são consideradas contribuintes perante a Administração Tributária, tributando, em regra, as rendas na pessoa física do empreendedor. Simplesmente não há a fuga para a constituição de uma pessoa jurídica, como ocorre no Brasil, onde não existe a figura da empresa não-incorporada, aqui fundamentalmente motivada pela carga tributária mais benéfica da tributação da pessoa jurídica em face da tributação da pessoa física, pela diminuição dos custos trabalhistas na contratação de uma pessoa jurídica em comparação com uma pessoa física, ou mesmo em decorrência da obrigação legal de equiparar a tributação da empresa individual (pessoa física que explore atividade econômica de natureza civil ou comercial, como fim de lucro mediante venda de bens ou serviços) à tributação da pessoa jurídica, esta na forma do art. 150 do Decreto nº 3.000/99.

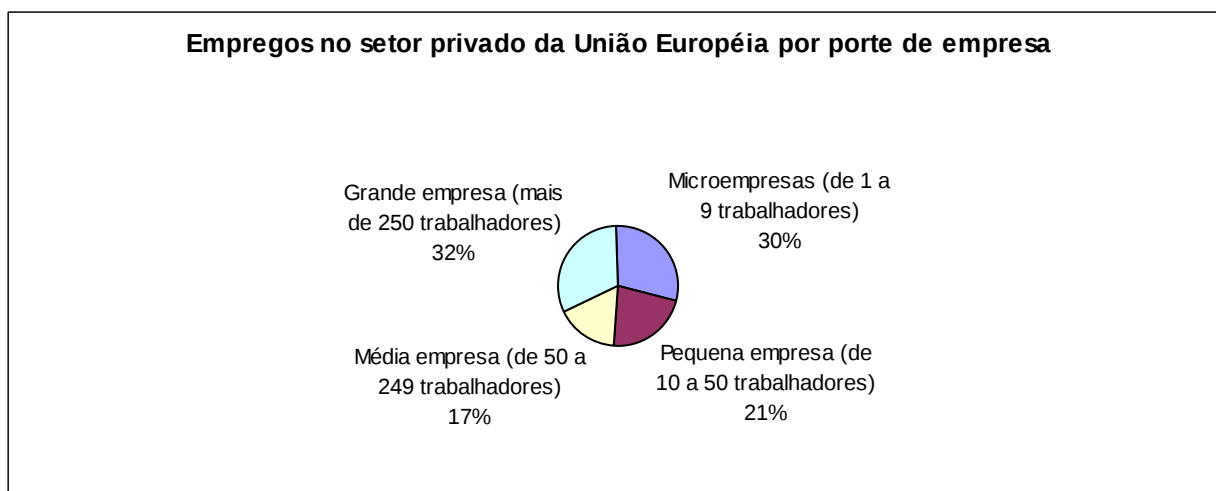
Se não há uma forma padrão para classificar as empresas por porte nos diversos países ou mesmo definir que tipo de atividade empresarial deve ser desempenhada como pessoa jurídica, há consenso na relevância dos pequenos e médios empreendimentos para a geração de empregos, inovação e crescimento econômico em diferentes países. Para comprovar essa afirmação, veja-se o gráfico a seguir, no qual claramente fica demonstrada a importância desse segmento de empresa em países de baixa renda (como os países africanos), média renda (como o Brasil) e alta renda (países da União Européia, Japão etc.), destacando-

se que a relevância em termos de empregos e participação no PIB é diretamente proporcional à renda média do país:



Dados extraídos de Ayyagari et alli (2005, p. 23). Médias empresas com até 250 trabalhadores.

Especificamente para os países da União Européia, o gráfico abaixo demonstra a importância do segmento empresarial aqui em foco para a geração de empregos do setor privado:



Fonte: Eurostat (2005). Distribuição do número de pessoas empregadas por classe de dimensão das empresas, empresas de economia não financeiras, UE-27, 2005 (% em relação ao total)

Veja-se acima a importância das microempresas e empresas de pequeno porte nos países da União Européia, sendo responsáveis por 51% dos postos de trabalhos.

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

- 1) criar um ambiente em que os empresários e as empresas familiares possam prosperar e o empreendedorismo seja recompensado;
- 2) garantir que o empreendedor honesto, no caso de falência, tenha uma segunda chance;
- 3) as inovações legislativas e administrativas devem ser produzidas dentro do princípio “*Think Small First*” (“*pensar primeiro em pequena escala*”), que deverão passar por um “teste PME” a fim de avaliar o seu impacto nas pequenas e médias empresas, e caso tal impacto seja negativo, os estados-membros poderão aplicar exceções, períodos de transição e isenções. Ainda deverá ser proposta uma diretiva aos estados-membros para redução das alíquotas do IVA incidente sobre serviços prestados localmente, que são principalmente prestados pelas PME;
- 4) tornar a administração pública sensível às necessidades das PME. Assim, por exemplo, o tempo de criação de uma nova empresa não deveria ultrapassar uma semana e o prazo máximo para obtenção de licenças e autorização não deveria ultrapassar um mês, também devendo ser criadas instituições únicas para facilitar a criação de empresas;
- 5) adaptar as políticas públicas às necessidades das PME, facilitando a participação em contratos públicos e utilizar melhor as possibilidades de auxílios estatais;
- 6) facilitar o acesso das PME ao financiamento bancário;
- 7) ajudar as PME a melhor aproveitar as vantagens do mercado único;
- 8) promover o reforço de competência das PME e de todas as formas de inovação;
- 9) permitir às PME transformar os desafios ambientais em oportunidades;
- 10) incentivar e apoiar as PME a tirar partido do crescimento dos mercados.

Na orientação comunitária acima, apenas se fala em imposto (IVA) no princípio 3, demonstrando que a União Européia busca fortalecer suas pequenas e médias empresas a partir de outros enfoques, sendo certo que, segundo a OCDE, nenhum país membro reduz a carga tributária do IVA para as PME (PAES & ALMEIDA, 2009, p. 29). Já no Brasil, é necessário reforçar que, apesar de a LC nº 123/2006 falar em apoios de outras espécies (creditício, trabalhista, processual, administrativa), a essência do atual Estatuto das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte centra-se em benesses tributárias.

Concluindo, abaixo se demonstrará a importância das pequenas e médias empresas – PME para o emprego e para o Produto Interno Bruto – PIB em múltiplos países do mundo, considerando a definição de cada país (AYYGARI et alli, 2005, p. 25 e 26):

País	Emprego nas PME (%)	Participação das PME no PIB(%)	País	Emprego PME (%)	Participação das PME no PIB (%)
Alemanha	59,5	42,5	França	67,30	61,80
Argentina	70,18	53,65	Holanda	61,22	50
Bulgária	50,01	39,29	Itália	79,70	58,40
Colômbia	67,20	38,66	Japão	71,70	56,42
Espanha	80	64,70	Reino Unido	56,42	51,45

No caso específico do Brasil, Osnildo de Souza Júnior (2009, p. 69), utilizando dados do Sebrae de 2002, informa que as microempresas e empresas de pequeno porte no Brasil eram responsáveis por 57,2% do número de empregos gerados, o que demonstra a importância desse segmento empresarial.

Apesar da ausência de univocidade no conceito dos pequenos empreendimentos nos diversos países, bem como sobre a necessidade de incorporá-los como pessoa jurídica, ou não, fica absolutamente claro que tais empreendimentos são um instrumento vital na geração de empregos na sociedade moderna. Os números da União Européia, apenas considerando as microempresas e empresas de pequeno porte, denunciam que tais empreendimentos empregam metade da força de trabalho. Os números do Brasil, na mesma linha, também denunciam o mesmo quadro. Ademais, também se demonstrou a relevante participação de tais empresas no PIB de diversos países, revelando sua importância na geração de riqueza.

Não por outra razão, todos os países têm múltiplas políticas de suporte a tal grupo de contribuintes, sempre ressaltando que há razoável consenso de que o custo de cumprimento da obrigação fiscal, denominado *compliance costs of taxation* na doutrina anglo-saxônica, agrava mais fortemente os pequenos contribuintes em face dos grandes, o que justificaria, por si só, o deferimento de algum benefício na tributação, comumente pela introdução de simplificação no cumprimento da obrigação tributária ou limites de isenção do âmbito do IVA⁵.

⁵ Um amplo estudo sobre tributação incidente sobre as pequenas e médias empresas em países da OCDE pode ser encontrado em WEICHENRIEDER, Alfons J. (2007).

2.2. O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO E NO MUNDO PARA AS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE

Apenas para contextualizar, deve-se salientar que no Brasil há dois regimes presuntivos objetivos de tributação para as empresas no âmbito federal, ambos opcionais, que utilizam a receita bruta como signo presuntivo da tributação: um mais recente e direcionado exclusivamente para as microempresas e empresas de pequeno porte, com receita bruta anual de até R\$ 2.400.000,00, denominado Simples Nacional, sucessor do Simples Federal, com ampla desoneração tributária em face dos regimes ordinários; e outro mais antigo e dirigido a essas empresas citadas e para aquelas com receita bruta anual de até R\$ 48.000.000,00, denominado tributação com base no lucro presumido. As empresas que têm receita bruta acima de R\$ 48.000.000,00 e alguns tipos específicos de situação (instituições financeiras, *factoring*, empresas que auferiram lucros no exterior ou benefícios fiscais relativo ao IRPJ) não podem utilizar tributação presuntiva objetiva com base na receita bruta, devendo apurar suas mutações patrimoniais e de resultados contabilmente, para incidência dos tributos federais, no regime denominado tributação pelo lucro real. No âmbito dos Estados, Distrito Federal e Municípios, grosso modo, há apenas o regime geral do ICMS e ISS (apesar de haver grande casuística nas legislações desses impostos nos entes subnacionais, com tratamento diverso por atividade econômica, incidência de valores fixos etc.) e o regime diferenciado desses impostos insertos no Simples Nacional.

Ademais, no Brasil não existe a figura da empresa não-incorporada, ou seja, todo aquele que exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços, com a presença de elemento de empresa, deverá se constituir como empresa incorporada, com personalidade jurídica, ou, se empresa individual, terá sua tributação equiparada à da pessoa jurídica.

O foco desta pesquisa e deste item em particular é retratar o tratamento tributário deferido às microempresas e às empresas de pequeno porte, aqui e alhures, razão que impede um aprofundamento do estudo da tributação pelo lucro presumido, pois dirigido, como regra, a empresas de porte mais robusto, bem como da tributação societária pelo lucro real. Assim, este item ficará adstrito a retratar a tributação especial das microempresas e empresas de pequeno porte no Brasil e suas contrapartes em alguns países do mundo, efetuando, eventualmente, algumas considerações sobre a tributação com base no lucro presumido, pois as microempresas e empresas de pequeno porte eventualmente optam por tal regime (a

tributação pelo lucro real é mais complexa, exigindo uma contabilidade completa, o que termina por afugentar os pequenos empreendimentos).

O legislador brasileiro optou por criar uma tributação presuntiva com base na receita bruta para as microempresas e empresas de pequeno porte, opcional, diferenciada e favorecida em face do regime ordinário (tributação pelo lucro real, ou mesmo, pelo lucro presumido), apurando o valor a pagar referente à incidência tributária global de tal classe de empresas a partir da multiplicação de um percentual variável sobre esse signo presuntivo. Percentual esse que varia com o segmento econômico e com a receita bruta dos últimos 12 meses do contribuinte, abrangendo tributos dos três entes de governo (União, Estados e Distrito Federal, Municípios), a partir do exercício financeiro de 1997, quando veio a lume a Lei nº 9.317/96, que institui o regime do Simples Federal, hoje revogado. Como se demonstrará em tópico subsequente, a participação dos tributos dos entes subnacionais no regime revogado foi apenas formal, já que dependia de convênios entre a União e tais entes da federação, o que ocorreu de forma extremamente tímida, e, mesmo assim, apenas no âmbito municipal, situação que mudou somente com a publicação da LC nº 123/2006, com vigência a partir de julho de 2007, instituindo o Simples Nacional, no qual a participação dos tributos dos entes subnacionais passou a ser cogente.

Assim, a partir de um pagamento único mensal, apurado a partir da aplicação de um percentual variável (com a atividade econômica e com a receita bruta dos últimos doze meses) sobre a receita bruta mensal, o contribuinte adimplirá sua obrigação em face de diversos tributos federal, estadual e municipal. Para simplificar a compreensão dos tributos abrangidos e as exceções nos regimes do Simples Federal e Nacional, abaixo se faz breve quadro sinótico:

Simples Federal (Lei nº 9.317/96)		Simples Nacional (LC nº 123/2006)	
Tributos abrangidos	Tributos não abrangidos	Tributos abrangidos	Tributos não abrangidos
IRPJ	Imposto de Exportação	IRPJ	Imposto de Exportação
CSLL	Imposto de Importação	CSLL	Imposto de Importação
PIS/Pasep	IOF	PIS/Pasep (exceto na Importação de bens e serviços)	IOF
Cofins	ITR	Cofins (exceto na Importação de bens e serviços)	ITR
IPI	Imposto de Renda, relativo aos pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica e aos rendimentos ou	IPI (exceto o IPI – Importação de bens e serviços)	Imposto de Renda, relativo aos pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica a pessoas físicas e aos

	ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável, bem assim relativo aos ganhos de capital obtidos na alienação de ativos		rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável e relativo aos ganhos de capital recebidos na alienação de bens do ativo permanente
Contribuição Previdenciária Patronal – CPP	Contribuição para a Seguridade Social, relativa ao empregado	Contribuição Previdenciária Patronal – CPP	Contribuição para a Seguridade Social, relativa ao empregado
ISS (mediante convênio)	FGTS	ISS (na importação de serviços e em relação aos serviços sujeitos à substituição tributária ou retenção na fonte)	FGTS
ICMS (mediante convênio)	Demais tributos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, aqui não relacionados	ICMS (exceto no desembaraço aduaneiro; substituição tributária; por terceiro, a que o contribuinte se ache obrigado pela legislação estadual; petróleo (e derivados), energia elétrica, quando não destinado à comercialização ou industrialização; mercadoria desacobertada de documento fiscal; diferencial de alíquotas nas aquisições interestaduais, com ou sem antecipação do recolhimento do ICMS	Demais tributos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, aqui não relacionados

Ainda, as empresas que aderirem ao Simples Nacional ficam dispensadas do pagamento das demais contribuições instituídas pela União, inclusive as contribuições para as entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical, de que trata o art. 240 da Constituição da República, e demais entidades de serviço social autônomo, de forma similar ao que já ocorria na época do Simples Federal. Aqui se deve anotar que o Supremo Tribunal Federal, na assentada de 15/09/2010, quando do julgamento da ADI 4.033-DF, relator o ministro Joaquim Barbosa, por maioria (vencido o ministro Marco Aurélio), declarou a constitucionalidade da isenção aqui em debate.

Os escopos do Simples Nacional e Federal diferem na inclusão cogente do ICMS (tributo estadual) e do ISS (tributo municipal) no primeiro. Em termos dos tributos federais, não há qualquer diferença apreciável, sendo certo que as contribuições aduaneiras (Cofins-Importação e o PIS/PASEP – Importação) também incidiam na importação feita pelas microempresas e empresas de pequeno porte na vigência do Simples Federal, o que foi objeto de demandas judiciais por parte dos contribuintes, que pugnavam pela aplicação prospectiva de uma norma isentiva constante do art. 3º, § 4º, da Lei nº 9.317/96 (*A inscrição no SIMPLES*

dispensa a pessoa jurídica do pagamento das demais contribuições instituídas pela União), pois as contribuições na importação foram introduzidas posteriormente à Lei nº 9.317/96, o que foi rechaçado pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, como se pode ver no Acórdão REsp nº 1.066.333, relatora a ministra Eliana Calmon, unânime na segunda Turma, sessão de 14/10/2008, que restou assim ementado:

TRIBUTÁRIO – Simples Federal – PIS/PASEP – COFINS – IMPORTAÇÃO – PESSOA JURÍDICA OPTANTE – ISENÇÃO – INEXISTÊNCIA – ART. 177 DO CTN – ACÓRDÃO – OMISSÃO – SÚMULA 284/STF.

1. Provimento de embargos de declaração para fins de pré-questionamento, quando não há *decisão* sobre as alegações suscitadas, não atendem o requisito constitucional.
2. Há deficiência na fundamentação quando ao Tribunal não se permite identificar a exata compreensão da controvérsia ou quando não se indica o direito federal violado. Inteligência da Súmula 284/STF.
3. Pessoa jurídica optante do simples federal não é isenta do recolhimento de PIS/PASEP e Cofins na operação de importação. Tributos instituídos posteriormente à lei de isenção não são por ela são alcançados, salvo disposição de lei em contrário.
4. A evolução histórica do Simples indica que os tributos incidentes sobre o comércio exterior sempre estiveram fora do seu alcance, o que restou confirmado pelo art. 13, § 1º, XII, da LC 123/2006.
5. Recurso especial provido.

Deve-se perceber, de antemão, que o pagamento único mensal do Simples Nacional não se refere a um tributo assim denominado, mas está vinculado aos tributos ordinários que constam na Constituição da República, até porque a Constituição não criou tal tributo unificado, mas apenas um regime simplificado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte, com a possibilidade do pagamento unificado dos tributos abrangidos.

Dessa forma, apesar de o recolhimento acima ser efetuado de forma centralizada pela empresa, em guia única, a LC citada (como o fazia a Lei nº 9.317/96), em seus anexos, reparte o montante recolhido pelo contribuinte para cada tributo albergado no guarda-chuva do Simples Nacional. Assim, por exemplo, no caso de uma empresa comercial, vê-se que todo o recolhimento das microempresas com receita bruta até R\$ 120.000,00 é carreado para a CPP e para o ICMS, havendo isenção no tocante aos demais tributos. Se a microempresa comercial tiver receita bruta anual de R\$ 120.000,00 a R\$ 240.000,00, há um pequeno incremento do percentual que incide sobre a receita bruta mensal para apurar o valor devido a pagar, continuando o rateio para a CPP, o ICMS e agora aparece a Cofins, tudo na forma do Anexo I da LC nº 123/2006.

O contribuinte continua recolhendo todos os tributos previstos na Carta Constitucional e no Código Tributário Nacional, havendo algumas isenções, tudo submetido à

posterior repartição de receitas prevista no arts. 157 e 158 da Constituição da República. O Simples Nacional (e o Simples Federal) não é um tributo diferenciado incidente sobre as microempresas e empresas de pequeno porte (BRITO, 2009, p. 203), mas apenas uma nova roupagem de pagamento dos tradicionais tributos, com desoneração do gravame tributário na maioria das atividades econômicas, como se demonstrará mais à frente.

Entretanto, apesar de juridicamente ficar claro que não há um tributo denominado Simples Nacional (ou mesmo o antigo Simples Federal), na prática, para o contribuinte, essa realidade assim não se mostra, parecendo a ele que existe apenas, por assim dizer, um monotributo chamado Simples Nacional, pago em cota única mensal, sistemática que defere ampla desoneração fiscal para a maior parte dos optantes, como se mostrará em itens subseqüentes desta dissertação. Aqui já se adianta que a análise do aspecto quantitativo do mandamento da regra-matriz de incidência dos tributos abrangidos, a qual será feita nesta dissertação, indica que essa percepção dos contribuintes optantes parece estar mais consentânea com a realidade jurídica do Simples Nacional.

Essencialmente, em termos jurídicos, o regime tributário previsto no Simples Federal pouco diferia daquele previsto para as empresas tributadas pelo lucro presumido, que também é um regime de tributação presuntivo objetivo, como já foi dito, exceto pela abrangência de um maior número de tributos, pelo deferimento de expressiva desoneração tributária e de uma maior simplificação no cumprimento da obrigação tributária, como se demonstrará nesta pesquisa.

Na tributação pelo lucro presumido, que remonta pelo menos a 1943 (WINKLER, 2002, p. 715), tomando-se a receita bruta, aplica-se um percentual, que depende da atividade econômica do contribuinte, sobre a receita bruta para definir o lucro presumido, base de cálculo do IRPJ e CSLL⁶, daí aplicando as alíquotas gerais do IRPJ e CSLL para calcular os tributos devidos. Como os contribuintes abrangidos pelo lucro presumido estão sujeitos ao PIS/Pasep e Cofins na forma cumulativa, na forma do art. 8º, II, da Lei nº 10.637/20002 e art. 10, II, da Lei nº 10.833/2003, respectivamente, a receita bruta também servirá de base de cálculo dessas contribuições. A diferença entre os regimes – Simples Federal e Lucro Presumido – estava marcada apenas na situação do IPI e da CPP, que eram calculados de forma diversa para a empresa incluída no Simples Federal em face daquela tributada pelo lucro presumido. Deve-se salientar que o ICMS e o ISS podiam fazer parte do Simples

⁶ Na verdade, a base de cálculo do IRPJ e CSLL vai um pouco mais além da aplicação de um percentual sobre a receita bruta, com adição de alguns outros valores normalmente poucos significativos (ganhos de capital, rendimentos de aplicações financeiras, variações monetárias ativas etc. – RFB, 2010 B).

Federal, igualmente calculados a partir da receita bruta, desde que os entes federativos subnacionais (Estados, Distrito Federal e Municípios) firmassem convênio com a União, o que terminou ocorrendo, muito timidamente, apenas no âmbito de reduzido número de municípios, como se mostrará mais à frente, o que implica asseverar a irrelevância do ICMS e do ISS no seio do decaído Simples Federal.

Com o Simples Nacional a situação relatada acima se alterou apenas pela inclusão cogente dos dois tributos dos entes subnacionais (ISS e o ICMS), que passaram a ter também uma relação direta com a receita bruta do contribuinte. Na mesma linha, grosso modo, em termos jurídicos, não há diferença expressiva entre um contribuinte tributado pelo lucro presumido e abrangido pelo Simples Nacional, já que em ambos, de um signo presuntivo comum de riqueza (receita bruta), será calculado o montante devido a título de IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, Cofins e ISS. A diferença ficará restrita à CPP, ao IPI e ao ICMS, os quais têm regimes diferentes no âmbito de uma empresa que tenha aderido ao lucro presumido (a remuneração paga aos segurados que prestem serviço à empresa será a base de cálculo da CPP; e o IPI e o ICMS são calculados dentro de uma sistemática não-cumulativa) em face de um contribuinte abrangido pelo Simples Nacional (a CPP, o IPI e ICMS têm a receita bruta como elemento de estimação do aspecto quantitativo do mandamento da regra-matriz de incidência desses tributos).

Concluindo, vê-se que o legislador brasileiro criou um regime presuntivo para apuração de múltiplos tributos devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte, opcional, deferindo nele expressiva desoneração tributária para a maior parte dos optantes e aumentando a simplificação, como se comprovará mais à frente nesta monografia. Entretanto, deve-se anotar que há um segundo regime presuntivo no âmbito federal, a tributação pelo lucro presumido, também opcional, que tem muitos pontos de contato com o regime dirigido para as microempresas e empresas de pequeno porte, porém mais gravoso que o Simples Nacional e com evidência empírica de ser, eventualmente, também mais gravoso que a tributação pelo lucro real (LEMGRUBER, 2004, p. 220).

Já no exterior, além de incentivos de ordem creditícia e financeira, como se viu precedentemente, em relação à União Européia, na linha do *Small Business Act*, há alguns incentivos de ordem tributária para os pequenos e médios empreendimentos, como a simplificação de obrigações acessórias, limites de isenção no âmbito do IVA, tributação da renda dos negócios a partir de regimes presuntivos, como a receita bruta, ativos, tamanho físico do empreendimento etc., maior prazo para pagamento dos tributos, depreciação

acelerada, créditos fiscais para pesquisa e desenvolvimento (WEICHENRIEDER, 2007, p. 24 e 32).

Entretanto, como se demonstrará a seguir, para qualquer classe de contribuintes, os países economicamente mais desenvolvidos são especialmente avaros no deferimento de incentivos fiscais, os quais atingiram seu fastígio nos anos 60 e 70 do século passado, quando se passou a questionar a produtividade de tais incentivos, que deveriam ser tratados como subvenções, que impactam a despesa pública, e passaram a constar inicialmente como gastos tributários nas peças orçamentárias, inicialmente no Estados Unidos, prática que se espalhou para os demais países, inclusive o Brasil (em nossa Lei de Diretrizes Orçamentária há todo o detalhamento da renúncia tributária federal). Daí, nos anos 80, a doutrina estrangeira passou a considerar os incentivos fiscais como privilégios odiosos, à luz da perspectiva rigorosa da igualdade jurídica, denunciando a existência de “um caos de privilégios feudais”, propondo a derrubada deles, quando se comprovou a “improdutividade, a injustiça, a insegurança e a desigualdade na maior parte dos incentivos” (TORRES, 2005, p. 368 a 380, apoiado na doutrina de Klaus Tipke, Joachim Lang e Klaus Vogel).

Abaixo se traz um breve apanhado dos tratamentos tributários diferenciados encontrados no mundo para as microempresas e pequenas empresas – MPE, extraído de Paes & Almeida (2009, p. 31 e 33), tendo como fonte dos dados a OCDE e a Administração Tributária australiana referente ao ano de 2007:

Países	Simplificação administrativa e limite de isenção no âmbito do IVA	Dispositivos que favorecem especialmente as MPE
Alemanha	Negócios com faturamento inferior ao limite de isenção do IVA (€ 17.500) não necessitam apresentar declaração e as MPE têm obrigações mais simplificadas	Mesmo com várias restrições, as MPE gozam de uma taxa de depreciação acelerada 20% acima da taxa regular sobre ativos móveis

Austrália	Opção pelo regime de caixa, tanto para reconhecimento dos débitos, como dos créditos. Possibilidade de pagamento em parcelas trimestrais em valor pré-definido pela Administração Tributária, bem como a opção pelo ajuste anual de despesas privadas nas compras realizadas pelas empresas sujeitas ao IVA, ao invés do ajuste ser feito a cada aquisição, para efeito do cálculo dos créditos	Isenção do imposto incidente sobre ganhos de capital obtidos com a venda de ativos da empresa, desde que a propriedade tenha ocorrido por mais de 15 anos para contribuintes com mais de 55 anos ou aposentados. Redução de 50% do ganho de capital na alienação de ativos em uso. No caso de imposto sobre a renda, há regras simplificadas para depreciação de ativos (taxa de depreciação única para o ativo permanente, ao invés de uma taxa para cada ativo) e redução de 25% do imposto a pagar, se o faturamento anual foi inferior a 75 dólares australianos. Período de prescrição reduzido de 04 para 02 anos e dispensa de emissão de notas fiscais para pequenas transações
Canadá	As MPE podem usar contabilidade simplificada e negócios com faturamento inferior a 500 mil dólares canadenses (aproximadamente 426 mil dólares norte-americanos); podem declarar uma vez por ano e fazer pagamentos trimestrais. Há um limite de isenção de CA\$ 30.000 (US\$ 25.554)	Enquanto as demais empresas têm um crédito fiscal de 20% sobre a inversão em pesquisa científica e desenvolvimento, as MPE têm um crédito de 35% do dispêndio até 2 milhões de dólares canadenses. Nessa mesma linha, as demais empresas têm um fiscal de 10% sobre investimento em edifícios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades agrícolas, pesca, mineração, exploração de petróleo e gás e industrial na região do atlântico; já as MPE têm um crédito fiscal de 40% dessas inversões. Por fim, os ganhos de capital proveniente da valorização das MPE e os incentivos dados pelas províncias para os projetos de capital de risco recebem tratamento tributário favorecido
Espanha	Negócios em geral (empresas e pessoas físicas) cujo faturamento anual não exceda € 6.010.121,04 são obrigados a apresentar declarações e efetuar pagamento trimestralmente, quando as demais empresas devem fazê-los mensalmente. Não há incentivos de IVA especiais para as MPE, nem limite de isenção	Há depreciação acelerada para as MPE, com taxa dobrada em relação à ordinária das demais empresas para os ativos novos, e triplicada para ativos usados. Ainda, no caso de ativos novos, caso haja aumento e manutenção de emprego por 24 meses, há liberdade de amortização
Itália	Alguns pequenos negócios possuem obrigações simplificadas, como prestadores de serviços cujo faturamento não exceda € 309.874,14. Há um limite de isenção de € 17.500 (US\$ 22.748)	Não há incentivo relevante
Japão	Regime simplificado para pequenos negócios, sejam indivíduos ou empresas, cujo faturamento (dois últimos anos) seja inferior a ¥ 50 milhões de ienes (aproximadamente US\$ 402 mil dólares norte-americanos). Nesse caso, ainda admite-se um crédito presumido sobre as compras. Há um limite de isenção de ¥ 10 milhões de ienes (US\$ 83.000)	Permitido um crédito fiscal de 12% sobre os gastos com pesquisas, além de uma depreciação de 30% no primeiro ano com a aquisição de determinados equipamentos, bem como a dedução imediata do custo de aquisição de ativos de baixo valor

Da leitura dos incentivos acima, claramente se vê que os países não implementam políticas tributárias relevantes em termos de desoneração tributária. Ao contrário, os benefícios tendem à simplificação contábil e à facilidade no cumprimento de obrigações acessórias, com redução do *compliance cost* (WEICHENRIEDER, 2007, p. 4), bem como o deferimento de créditos fiscais em dispêndios com ciência e tecnologia mais generosos que os deferidos para os grandes contribuintes (GÓMEZ, 2006, p. 18). Em termos tributários, pelas políticas acima descritas, além de procedimentos simplificados, chama à atenção a depreciação de ativo em nível mais acelerado do que das demais empresas, o que termina por antecipar benefícios no âmbito do imposto sobre a renda. Ressalte-se que há países, como Itália e Dinamarca, que não outorgam qualquer incentivo tributário relevante para as pequenas e médias empresas (PAES & ALMEIDA, 2009, p. 32).

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

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

En el conjunto de países de la Unión Europea analizados, la tributación de las empresas depende, en un primer nivel, de su forma jurídica. El empresario individual está sometido al IRPF y la sociedad al IS. Dentro de cada forma jurídica, hay un factor de segundo nivel que puede influir en algunos aspectos de la tributación. Se trata del tamaño empresarial. En concreto, en el IRPF las pequeñas y

medianas empresas, en ciertos casos, pueden optar por sistemas objetivos de estimación de los rendimientos y por una simplificación de sus obligaciones formales y contables. En el IS es frecuente la aplicación de incentivos específicos para las PYME, como tipos reducidos de gravamen, amortización acelerada o deducciones en base o en cuota por inversión.

El método general de cálculo de la renta empresarial, tanto en el IS como en el IRPF, es la estimación directa. Este método parte de la información suministrada por los registros contables de la empresa, y admite dos modalidades. La modalidad de más general aplicación es la de “Renta neta”, basada en la cuenta de pérdidas y ganancias. La otra modalidad es la de “comparación de patrimonios netos”, basada en el balance de situación. Por otro lado, el criterio general de imputación temporal es el de devengo.

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

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

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

Por outro lado, na América Latina, os países têm sido mais ambiciosos na utilização da tributação como forma de favorecer e induzir o desenvolvimento das microempresas e empresas de pequeno porte, porém, vale salientar que não há uma abordagem tão ampla quanto o Simples Nacional brasileiro. Abaixo, como exemplo, faz-se

um breve resumo dos regimes tributários em vigor no Chile e no México para os pequenos empreendimentos (PAES & ALMEIDA, 2009, p. 34 e 35; MÁRQUEZ et alli, 2005, p. 12 e 14; e *SERVÍCIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DO MÉXICO*, 2010):

País	Nome	Público-alvo	Enquadramento	Tributos abrangidos	Formas de Liquidação	Obrigações Formais
Chile	Regime simplificado do Imposto de Renda	Pequenos mineiros, pequenos comerciantes (camelôs), pescadores e artesãos	Faturamento menor que o equivalente a 80.000 dólares norte-americanos	Imposto de Renda	Cota anual, com pagamento mensal	Contabilidade simplificada
	Regime simplificado de IVA	Pequenos comerciantes, artesãos e prestadores de serviços	Idem	IVA	Pagamento mensal sobre cota fixa anual	Não desobriga operações isentas
	Regime renda presumida setor agropecuário	Pessoas físicas, cooperativas e pessoas jurídicas agropecuárias	Faturamento inferior ao equivalente a 480 mil dólares norte-americanos	Imposto de Renda	Percentual sobre o valor dos imóveis rurais	
	Regime de substituição do sujeito do IVA	Pequenos produtores agrícolas, artesãos, mineiros e pescadores		IVA		O comprador é quem deve emitir a fatura, retendo o IVA
México	Repecos (<i>Régimen de pequeños contribuyentes</i>)	Pessoas físicas que se dediquem ao comércio, à indústria, ao transporte, às atividades pecuárias	Faturamento anual inferior a 2.000.000 de pesos mexicanos (R\$ 283.400,00 – base 04/06/2010)	IR e IVA	Cota única = cota fixa a título de IVA + 2% do faturamento	Dispensado de qualquer controle

	Regime intermediário	Pessoas físicas que se dediquem ao comércio, à indústria, ao transporte, às atividades pecuárias e ao transporte de carga	10.000.000 de pesos mexicanos para atividades de transporte e 4.000.000 de pesos mexicanos para as demais atividades (R\$ 1.417.000,00 e R\$ 566.800,00, respectivamente – base 04/06/2010)	IR e IVA	O imposto de renda é pago anualmente, com antecipações mensais. O IVA é pago mensalmente.	Contabilidade simplificada
--	----------------------	---	---	----------	---	----------------------------

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

Já o México estruturou um regime unificado para os pequenos contribuintes, englobando o imposto sobre a renda e o IVA. Há um regime efetivamente simplificado para os pequenos empreendimentos (Repecos), com faturamento ligeiramente superior àquele da microempresa do Simples Nacional, em que o contribuinte paga os dois impostos de forma unificada, estando dispensado de qualquer controle. Ainda, para os empreendimentos com o dobro do faturamento das empresas do Repecos, há um regime de contabilidade simplificada, com facilidade no pagamento do Imposto sobre a renda e do IVA, porém esse é realizado separadamente para cada imposto.

Em termos de direito comparado, como já alertava James Marins (2008), o Simples Nacional somente tem um paralelo pálido com o chamado monotributo argentino, que compreende o imposto de renda, o IVA, os recolhimentos para previdência social e os aportes para o sistema nacional do seguro de saúde devidos pelas Pessoas físicas, sucessões indivisas que continuam a atividade da pessoa física, integrantes de cooperativa de trabalho e sociedades de fato com até 03 sócios, que realizem vendas de coisas móveis, obras, locações e

prestação de serviços. Abaixo são apresentadas as características desse regime simplificado de tributação na Argentina (AFIP, 2010, p. 6):

Enquadramento	Liquidação da exação	Obrigaçao
Todas as atividades com faturamento até 200 mil pesos argentinos (aproximadamente 50.000 dólares norte-americanos) + área de atendimento ao público de até 200 m ² + energia consumida anualmente inferior a 20.000 KW + dispêndio anual com aluguel de espaço para atendimento ao público de até 45 mil pesos argentinos (aproximadamente 11.500 dólares norte-americanos).	Os contribuintes são divididos em 08 categorias, em ordem crescente de faturamento, consumo de energia, área e aluguel, pagando uma cota fixa mensal a títulos dos tributos acima informados.	O preço unitário de venda das coisas móveis não deve exceder 2.500 pesos e não deve fazer importação de coisas móveis ou serviços. Para venda de bens ou serviços, deve emitir faturas.
Contribuintes que comercializam unicamente bens móveis com faturamento acima de 200.000 e abaixo de 300.000 pesos argentinos (teto de aproximadamente 76 mil dólares norte-americanos) + área de atendimento ao público de até 200 m ² + energia consumida anualmente inferior a 20.000 KW + dispêndio anual com aluguel de espaço para atendimento ao público de até 45 mil pesos argentinos (aproximadamente 11.500 dólares norte-americanos).	Os contribuintes são divididos em 03 categorias, em ordem crescente de faturamento (235.000/270.000/300.000 pesos argentinos), pagando uma cota fixa mensal a títulos dos tributos acima informados.	O contribuinte com faturamento até 235.000 pesos deve ter pelo menos 1 empregado. Com faturamento até 270.000 deve ter pelo menos 2 empregados. Com faturamento até 300.000 pesos deve ter pelo menos 3 empregados. O preço unitário de venda das coisas móveis não deve exceder 2.500 pesos e não deve fazer importação de coisas móveis ou serviços. Para venda de bens ou serviços, deve emitir faturas.

A tabela acima mostra as características do monotributo argentino a partir de janeiro de 2010, abrangendo contribuintes com um faturamento de até 76.000 dólares americanos, aproximadamente. Até 2009, o escopo do monotributo era ainda mais modesto, abrangendo apenas contribuinte com faturamento de até 144.000 pesos argentinos, ou aproximadamente 37 mil dólares norte-americanos, porém havia os mesmos critérios e quantitativos máximos de área para atendimento ao público e consumo de energia (PAES & ALMEIDA, 2009, p. 34), sendo que o critério de aluguel despendido foi uma novidade introduzida pela Lei Argentina nº 25.565/2009 para os períodos a partir de 2010. Ainda, no

regime até 2009, para os empreendimentos que comercializassem bens móveis, o valor unitário da venda também era mais modesto, de 870 pesos argentinos, ao invés dos 2.500 pesos vigentes a partir de 2010. Lá, como aqui, percebe-se um incremento dos contribuintes abrangidos pelo sistema de tributação simplificado para os pequenos negócios.

Interessante observar que o monotributo argentino utiliza o faturamento, a área de atendimento ao público, o consumo de energia e os aluguéis pagos como método presuntivo para mensuração da renda e dos negócios. Somente o *monotributista* que atenda todos os critérios pode aderir ao regime simplificado. Pelos critérios de adesão envolvidos, vê-se que a legislação portenha busca dá um tratamento tributário diferenciado para o pequeno empreendedor, retirando-o da informalidade, não estando direcionado fundamentalmente para o contribuinte constituído como empresa, apesar de este, caso obedeça aos critérios de adesão, poder fazê-lo, com incremento de 20% no valor a pagar em face de um empreendedor pessoa física *monotributista* para cada sócio adicional da sociedade (AFIP, 2010, p. 6).

Com todo o apanhado acima, percebe-se claramente que não há alhures um regime tributário como o Simples Nacional, regulando os mais expressivos tributos do ente nacional e dos entes subnacionais, como se tem aqui, a partir de uma única base presuntiva, que serve para mensurar diversas das imposições tributárias existentes, com expressiva desoneração tributária para as microempresas e empresas de pequeno porte, como se demonstrará em tópicos subseqüentes desta dissertação. Ademais, os diversos países tendem a dar incentivos pontuais no âmbito de cada tributo para o segmento empresarial em foco, com acréscimos nos percentuais de depreciação ou incentivo mais generosos para inversões em pesquisa e desenvolvimento, por exemplo. Apenas na América Latina se percebe um movimento de unificação de alguns tributos no âmbito de regimes simplificados, como ocorre com o Repecos mexicano (IVA e Imposto de Renda) e o monotributo argentino (IVA, Imposto de renda, Contribuição para a previdência social e para o seguro nacional de saúde), porém não abrangendo tributos provinciais.

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

Efetivamente, parece claro que a iniciativa brasileira de suporte para as microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito tributário não tem um paralelo no mundo ocidental (e Austrália e Japão). As demais legislações estrangeiras, como regra,

deferem benefícios pontuais dentro da legislação do imposto sobre a renda, sendo que a OCDE, por exemplo, assevera que nenhum país membro reduz a carga tributária do IVA para as microempresas e empresas de pequeno porte, exceto no tocante aos limites de isenção (PAES & ALMEIDA, 2009, p. 29).

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

3 A TRIBUTAÇÃO INDUTORA NO ÂMBITO DOS REGIMES INCENTIVADOS PARA AS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE NO BRASIL

Contextualizado a situação tributária das microempresas e empresas de pequeno porte aqui e alhures, passa-se a demonstrar que a tributação brasileira dessa classe de empresas é uma tributação indutora, nos moldes preconizados da intervenção do estado sobre o domínio econômico, na modalidade por indução, aderente a múltiplos dos Princípios da Ordem Econômica e Social da Constituição de 1988.

Como já foi evidenciado nesta dissertação, doutrinariamente o conceito de extrafiscalidade é utilizado em sentido estrito para albergar as funções da norma tributária que, de alguma forma, dirijam a conduta do contribuinte a cumprir à indução estatal, como isenções, imunidades, reduções e majorações de alíquotas, reduções de bases de cálculo, concessão de créditos presumidos, com alterações em aspectos essenciais da norma, deixando sempre aberta a possibilidade de ele não aderir à indução estatal (SCHOUERI, 2005, p. 33 e 207; GOUVÊA, 2005, p. 176).

Assim, para esse mister, o legislador pode incentivar os contribuintes, quando atribui vantagens aos que atendem à indução estatal, ou desestimular, quando agrava os que insistem em incorrer na conduta que se pretende obstada pelo Estado. No caso dos incentivos, podem-se arrolar as isenções e as reduções fiscais, os créditos presumidos, as depreciações aceleradas de ativos, a desoneração tributária para as exportações, o tratamento tributário favorecido para as empresas de determinado segmento econômico ou para as empresas de determinado porte econômico. De outra banda, o agravamento pode consistir em majorações de tributos aduaneiros com o intuito de evitar o desabastecimento do mercado interno, a criação de tributos para desestimular segmentos econômicos (por exemplo, álcool e tabaco) etc.

Na doutrina não se nega que os regimes especiais de arrecadação de tributos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte têm um caráter extrafiscal simplificador para o cumprimento das obrigações tributárias, porém se vacila em reconhecer seu caráter extrafiscal em sentido estrito (SCHOUERI, 2005, p. 207), dentro da abordagem clássica e restrita que vê as normas tributárias indutoras como aquelas aptas a estimular ou desestimular condutas, agravando ou desagravando o ônus tributário imposto ao contribuinte. Isso talvez seja motivado pela pretensa ausência de uma intervenção específica em algum dos aspectos da hipótese ou do mandamento da regra-matriz da norma tributária

impositiva ou a falta de percepção clara da conduta induzida pela lei tributária, já que tais regimes desoneram múltiplos tributos, atingindo todo um segmento econômico discriminado pelo porte da receita bruta anual. Outros há que advogam o caráter extrafiscal em sentido amplo dos regimes em destaque, inclusive com redução da carga tributária, porém não haveria um estímulo ou desestímulo a condutas, mas apenas a realização diretamente de algum valor constitucional, não se podendo inserir os regimes simplificados no conceito restrito de extrafiscalidade (GOUVÊA, 2005).

Como já dito, Luís Eduardo Schoueri (2005, p. 101 e 207) vê a extrafiscalidade existente nos regimes especiais de arrecadação de tributos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte com um enfoque marcadamente simplificador, sem se comprometer propositadamente com a existência de normas tributárias indutoras em tais regimes. Porém, paradoxalmente, quando discorre sobre o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte na obra acima citada, assevera que há normas tributárias indutoras na Lei nº 9.841/99 (Estatuto da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte de 1999). Ocorre que nessa Lei sequer há normas tributárias, já que, em seu art. 1º, remeteu a questão tributária à Lei nº 9.317/96, ou seja, remanesceu inalterado o regime do Simples Federal, que somente foi revogado pela LC nº 123/2006. Daí, as normas tributárias indutoras no âmbito do antigo Estatuto, então, somente poderiam ser aquelas constantes na hoje revogada Lei nº 9.317/96, o que implica, transversalmente, o reconhecimento desse doutrinador quanto à existência das normas tributárias indutoras no âmbito dos programas de tratamento diferenciado das microempresas e empresas de pequeno porte.

Ora, não se pode negar a presença de uma extrafiscalidade em sentido estrito em um regime, como o Simples Nacional, que atinge quase a terça parte de todas as renúncias tributárias da União, com possibilidade ainda de renúncias no âmbito dos Estados e Municípios⁷, e que se encontra voltado diretamente para concretizar um dos específicos Princípios da Ordem Econômica da Carta de 1988, qual seja, o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no país (art. 170, IX, da Constituição da República), além de outros, como a busca do pleno emprego e a geração de renda. Como antes demonstrado, no ano fiscal de 2010, as renúncias tributárias da União em relação ao Simples Nacional equivalem quase à soma das renúncias em favor da Zona Franca de Manaus, em prol das entidades imunes e

⁷ Aqui se antecipa que esta pesquisa não encontrou evidências empíricas da existência de desoneração no âmbito do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS (imposto municipal) inserido no Simples Nacional. Na verdade, todas as evidências indicam que houve um agravamento do ISS no âmbito do Simples Nacional em face do regime ordinário.

isentas e para o desenvolvimento regional, hipóteses nas quais remanesce cristalina e incontroversa a presença de uma tributação indutora, com extrafiscalidade em sentido estrito.

Dentro da idéia de tributação indutora, a premissa básica é que o contribuinte tenha a opção de aderir, ou não, ao regime tributário previsto em lei. Eventualmente, o agente econômico pode não aderir ao incentivo dado pelo legislador ou mesmo executar uma conduta não incentivada, aqui sofrendo o gravame previsto na lei (ou não ganhando o incentivo). Nesse aspecto, o regime tributário instituído pela Lei nº 9.317/96 (Simples Federal) e posteriormente pela LC nº 123/2006 (Simples Nacional) é opcional, podendo o contribuinte aderir, ou não, ao regime tributário diferenciado, ou seja, respeita-se a premissa básica da tributação indutora, que é a adesão opcional ao desiderato da lei tributária.

Ainda, observe-se que a tributação econômica indutora sempre busca concretizar um valor constitucional, a partir de estímulo ou desestímulo a condutas dos contribuintes, visando realizar um dos Princípios da Ordem Econômica, como se vê em Schoueri (2005, p. 90 e 91). Entretanto, a tributação indutora, como já descrito nesta dissertação, pode visar à realização de outros valores constitucionais, como aqueles previstos na Ordem Social, aqui hodiernamente avultando a importância da universalidade da cobertura previdenciária para todos os agentes envolvidos no fenômeno tributário.

Dessa forma, agora se demonstrará que a tributação indutora existente no Simples Nacional (e no antigo Simples Federal) objetiva concretizar diversos dos Princípios da Ordem Econômica, bem como ampliar a cobertura previdenciária das pessoas naturais que desempenham suas atividades econômicas no âmbito das microempresas e empresas de pequeno porte, aqui na seara da Ordem Social, estando inserida dentro dos marcos de uma extrafiscalidade em sentido estrito.

Obviamente que não se pode enxergar tributação indutora sem liame com os princípios constitucionais. Necessariamente, a extrafiscalidade implantada nas leis tributárias do país tem que perseguir os fins e princípios insculpidos na Constituição da República. Assim, por exemplo, no caso do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, o Constituinte determinou que tal imposto seria progressivo, com alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, não incidindo sobre a pequena gleba rural, em linha com o Princípio da Função Social da Propriedade (art. 153, § 4º, I e II, c/c o art. 170, III, da CR88). E veio o legislador ordinário, com a Lei nº 9.393/96, concretizando o desiderato do Constituinte. Nessa mesma linha, todo o arcabouço normativo hoje vigente no Simples Nacional visa atender diretamente diversos Princípios da Ordem Econômica e da Ordem

Social, como a seguir demonstrado, sendo um caso clássico de tributação indutora, com extrafiscalidade em sentido estrito.

De plano, aqui sequer se vinculará a tributação indutora existente nos regimes tributários voltados para as microempresas e empresas de pequeno porte ao próprio Princípio do tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no país, previsto no art. 170, IX, da Constituição da República (agregado aos ditames do art. 146, III, “d”, e art. 179, todos da Constituição), sob pena dessa tributação indutora decorrer diretamente de um princípio já positivado, em uma espécie de petição de princípio, ou seja, haveria tributação indutora nos regimes em foco porque há um Princípio que obriga um tratamento favorecido às pequenas empresas. Daí, caso houvesse a reforma desse Princípio, poderia se colocar em xeque a existência de tal tributação indutora. Assim se demonstrará que o legislador infraconstitucional, com a implementação de um regime tributário diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte, teve como desiderato atender outros Princípios da Ordem Econômica (e da Ordem Social), além do Princípio positivado antes descrito.

Ninguém discorda que a concessão de uma redução da base de cálculo ou da alíquota do imposto de renda para que uma empresa se instale em uma região econômica deprimida tem uma finalidade extrafiscal, em sentido estrito, aqui buscando concretizar o princípio constitucional da redução da desigualdade regional (art. 170, VII, primeira parte, da Constituição da República). A conduta esperada é que o agente econômico, atraído pelo benefício, desloque uma instalação fabril para o local incentivado, cumprindo o princípio constitucional citado.

Ora, quando instituídos os regimes que favorecem as microempresas e empresas de pequeno porte, espera-se que os contribuintes vinculem-se a tais regimes (conduta induzida), auferindo desoneração tributária e benefícios diretos decorrente da simplificação de procedimentos administrativos e legais dos regimes incentivados, com o fito de concretizar diversos dos Princípios da Ordem Econômica, tais como os da soberania nacional, livre concorrência, busca do pleno emprego, redução de desigualdades sociais e próprio tratamento favorecido às empresas de pequeno porte, ou mesmo da Ordem Social, o que implica reconhecer a existência de extrafiscalidade em sentido estrito no âmbito dos regimes incentivados direcionados para as microempresas e empresas de pequeno porte. Atente-se que a conduta induzida é a própria adesão aos regimes tributários diferenciados, pois, com isso, espera-se a concretização de valores constitucionais (emprego, livre concorrência,

fortalecimento do mercado interno, diminuição das desigualdades sociais pelo aumento da renda etc.) a partir do fortalecimento do segmento econômico induzido.

Nessa linha, enxergando o tratamento favorecido dos regimes simplificados como um veículo para concretização dos princípios da ordem econômica, notadamente o Princípio da Livre Concorrência, pois o tratamento diferenciado para as ditas empresas objetivaria favorecer, iniludível e preferencialmente, a livre concorrência, André Ramos Tavares assevera que (2003, p. 222):

O tratamento favorecido para esse conjunto de empresas revela, contudo, a necessidade de se proteger os organismos que possuem menores condições de competitividade em relação às grandes empresas e conglomerados, para que dessa forma efetivamente ocorra a liberdade de concorrência (e de iniciativa). É uma medida tendente a assegurar a concorrências em condições justas entre micro e pequenos empresários de uma parte, e de outra, grandes empresários.

Claramente a tributação indutora concretizada no Simples Federal e atualmente no Simples Nacional visa aumentar a musculatura econômica das microempresas e empresas de pequeno porte, permitindo a sobrevivência dessas estruturas empresariais em face das médias e grandes empresas, o que tem o condão de aumentar os fornecedores de bens e serviços disponíveis no país, elevando a concorrência no sistema econômico, potencializando o mercado interno, que é um patrimônio nacional (art. 219 da Constituição da República). Aqui não se deve esquecer de que as microempresas e pequenas empresas representam aproximadamente 2/3 de todos os contribuintes pessoas jurídicas do país (PAES & ALMEIDA, 2009, p. 38; LEMGRUBER, 2004, p. 217). Ora, a existência de um forte segmento empresarial de microempresas e empresas de pequeno porte, além de fortalecer a livre concorrência, reflexamente também defende o consumidor, dando a este ampla opção de contratação de bens e serviços, servindo para concretizar o Princípio da Defesa do Consumidor, previsto no art. 170, V, da Constituição. Os Princípios da Livre Concorrência e da Defesa do Consumidor são irmãos siameses, e a tributação que induza o fortalecimento das microempresas e empresas de pequeno porte é uma forma eficaz e inteligente de concretização do desiderato constitucional em foco.

Outro aspecto perseguido pela tributação indutora nos regimes incentivados direcionados às microempresas e empresas de pequeno porte é o aumento do emprego no país. Inegavelmente, os incentivos às microempresas e empresas de pequeno porte têm uma vertente voltada à busca do pleno emprego (art. 170, VIII, da Constituição da República), já que elas são responsáveis por aproximadamente três quintos dos postos de trabalho no Brasil

(LEITE, 2005, p. 39; JÚNIOR, 2009, p. 69). Nesse aspecto, alhures, como se viu precedentemente nesta dissertação, a questão do emprego é ponto central para definição das microempresas, empresas de pequeno e médio porte na União Européia, daí se permitindo o deferimento de amplos incentivos financeiros e alguns tributários. Não por outra razão, o critério fundante para definir o porte de empresas no âmbito Comunitário é a quantidade de empregados, como se vê na diretiva da União Européia (*COMMISSION RECOMMENDATION EC/361/2003*, 2003) que versa sobre o incentivo às microempresas, empresas de pequeno porte e médias empresas. Para tanto, veja-se o magistério do luso Luis S. Cabral de Moncada (2003, p. 513):

No plano económico e na medida em que varia de país para país o grau de concentração empresarial, a protecção às P.M.Es. é o garante do volume da oferta global, nomeadamente em países como o nosso, em que o peso das P.M.Es. no conjunto da económica é determinante. Do mesmo modo e no plano social é de grande relevo o seu papel na efectivação do pleno emprego e na regionalização da oferta de trabalho.

Outro aspecto relevante da tributação indutora existente nos regimes simplificados para microempresas e empresas de pequeno porte é a defesa da soberania nacional, princípio insculpido no art. 170, I, da Constituição Federal. É de conhecimento geral que as microempresas e empresas de pequeno porte são, em sua esmagadora maioria, empresas constituídas por capitais autóctones, podendo, desde que adequadamente incentivadas, funcionar como um contraponto ao domínio do tecido econômico pelos capitais transnacionais. Ademais, o segmento de empresas em foco pode ser utilizado como um gerador de novas tecnologias, permitindo a geração de conhecimento sem depender do pagamento de royalties ao exterior. Não por outra razão, os pólos de tecnologia, como o Porto Digital do Recife, estão repletos de pequenas empresas incubadas, para produção de *software* de gestão, soluções para o sistema financeiro e de saúde, games, *softwares* para o setor de segurança, sistemas de gerenciamento de tráfego e transporte e soluções integradas para desenvolvimento de portais, *extranets* e *intranets* (BERBEL, 2008, p. 56 a 70).

Outra dimensão relevante da tributação indutora para as microempresas e empresas de pequeno porte está associada à facilitação da formalização dos pequenos negócios, permitindo que tal segmento empresarial tenha acesso a toda cobertura legal, desde favores creditícios, passando pelo acesso aos juizados especiais cíveis, culminando com a cobertura previdenciária dos agentes envolvidos. Neste último aspecto, o Simples Nacional ampliou o rol de atividades passíveis de adesão, com inclusão de grande parte do segmento de

serviço, e, posteriormente, com alterações perpetradas na LC nº 123/2006 pela LC nº 128/2008, criou a figura do Microempreendedor Individual (MEI), ou seja, o empresário individual que exerce atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços (art. 966 do Código Civil), com faturamento anual de até R\$ 36.000,00, e que possua um único empregado que receba exclusivamente 1 (um) salário mínimo ou o piso salarial da categoria profissional, aqui objetivando espalhar a cobertura previdenciária em face do Microempreendedor Individual (MEI).

No caso do contribuinte MEI, o qual obrigatoriamente tem que já fazer parte do Simples Nacional, todo o pagamento centralizado, em valor fixo mensal, reverterá para a Contribuição para a Seguridade Social, relativa à pessoa do empresário, na qualidade de contribuinte individual, e em pequena parte para o ICMS e ISS, quando a atividade estiver no campo da incidência desses últimos tributos, ou seja, há ampla isenção no tocante aos demais tributos abrangidos pelo Simples Nacional (IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, Cofins, IPI), sendo que, havendo um empregado, aqui incidirá apenas a contribuição previdenciária patronal – CPP com alíquota de 3% (no âmbito da tributação ordinária da CPP, sua alíquota poderia atingir 26% sobre as remunerações pagas, na forma do art. 22, I e II, da Lei nº 8.212/91). Inegavelmente a tributação indutora do Simples Nacional objetiva facilitar a formalização dos pequenos empreendimentos, com claro viés securitário, buscando universalizar a cobertura previdenciária, na forma do art. 194, I, da Constituição Federal.

Toda a abordagem acima indica claramente a existência de uma tributação de caráter indutor no âmbito do Simples Nacional (e do antigo Simples Federal), pugnando pela persecução de diversos Princípios da Ordem Econômica e da Ordem Social.

Por último, talvez a resistência doutrinária em vez do fenômeno extrafiscal, em sentido estrito no âmbito do Simples Nacional (ou Federal), esteja associada a um conceito de extrafiscalidade que somente enxerga o fenômeno quando há uma desoneração ou tratamento diferenciado em um tributo específico, no seio da norma tributária impositiva, com alteração na hipótese de incidência (proposição hipótese – aspectos material, temporal, espacial e pessoal) ou no mandamento (proposição tese ou consequência – aspectos pessoal, quantitativo e operacional) da norma tributária (GOUVÊA, 2005, p. 187 a 191). Ora, mesmo que por aqui se navegue, percebe-se que os contribuintes que aderem ao Simples Nacional têm, em múltiplas hipóteses, isenção de tributos determinados, como se pode observar nas tabelas anexas à LC nº 123/2006, com claro impacto no aspecto pessoal da hipótese de incidência da norma tributária.

Aqui se insiste que o Simples Nacional (e o decaído Federal) não é um monotributo, como o exemplo argentino, no qual se paga um valor *flat* para cobertura do IVA, Imposto de Renda, Previdência Social e Seguro Saúde, mas o recolhimento de diversos tributos sobre uma base presumida, a receita bruta, sendo o valor pago vinculado a cada tributo federal, estadual e municipal para o qual o contribuinte esteja na hipótese de incidência, ou seja, dentro do Simples Nacional permanece a presença de um feixe de normas tributárias relativo a cada tributo abrangido (BRITO, 2009, p. 203). Assim, por exemplo, para as microempresas, há isenção do IRPJ e PIS/Pasep, como já ocorria no Estatuto da Microempresa de 1984 (a isenção do IRPJ para as empresas individuais de pequena receita bruta, por exemplo, vêm desde a Lei nº 4.506/64), para a maioria das atividades econômicas inseridas no Simples Nacional. O percentual que incide sobre a receita bruta no Simples Nacional, como regra, é a soma das alíquotas individuais dos tributos para os quais o contribuinte esteja no campo de incidência respectivo.

Na linha acima, não há qualquer dificuldade científica em ver na forma de tributação do Simples Nacional uma extrafiscalidade em sentido estrito, já que para diversas faixas de faturamento há isenções ou reduções de alíquotas dos tributos abrangidos. Nessa última vertente, por exemplo, enquanto a alíquota da Cofins cumulativa para os demais contribuintes é de 3%, no âmbito do Simples Nacional a alíquota da Cofins atinge no máximo 1,6% para os segmentos de comércio e da indústria, com claro impacto no aspecto quantitativo do mandamento da regra-matriz de incidência da contribuição. Aqui vemos um claro incentivo isencional ou uma redução de alíquota, dentro da tradicional visão extrafiscal voltado aos tributos, em si mesmos. De outra banda, não se deve esquecer de que a conduta extrafiscal incentivada é a própria adesão ao regime simplificado, visto isso como a forma de concretização dos valores constitucionais da Ordem Econômica e Social.

E para finalizar, repisa-se que a conduta induzida ao contribuinte pelo legislador é a própria adesão ao regime simplificado, pois isso permitirá a consecução de múltiplos valores constitucionais, de forma similar à indução tributária para instalação de um empreendimento em uma região deprimida, como forma de reduzir as desigualdades regionais. Na tributação indutora, sempre, o legislador induz condutas ao contribuinte, com o propósito de concretizar a política axiológica da Carta da República. No caso do regime tributário diferenciado e favorecido dirigido para as microempresas e empresas de pequeno porte, isso ficou demonstrado à saciedade.

4 EVOLUÇÃO DO TRATAMENTO JURÍDICO-TRIBUTÁRIO DEFERIDO AOS OPTANTES DOS REGIMES TRIBUTÁRIOS DIFERENCIADOS NO ESTATUTO DA MICROEMPRESA DE 1984, NO SIMPLES FEDERAL (LEI Nº 9.317/96) E NO SIMPLES NACIONAL (LEI COMPLEMENTAR Nº 123/2006)

A análise deste tópico ficará restrita a alguns dos aspectos tributários constantes da LC nº 123/2006, denominado Simples Nacional, em face da Lei ordinária nº 9.317/96 (Simples Federal), aqui anotando que essa Lei ordinária é um estatuto tributário razoavelmente simplificado, enquanto a complementar é um longo Estatuto das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, com uma complexidade tributária sensivelmente majorada pela inclusão do ICMS e ISS, estes com múltiplas exceções, bem como pela inclusão do segmento econômico das empresas de serviço, como se verá a seguir, incluindo ainda aspectos trabalhistas, previdenciários, creditícios, de acesso a mercados, processuais. Deve-se lembrar, por pertinente, que a LC nº 123/2006 revogou expressamente a Lei ordinária nº 9.317/96. Ainda, quando necessário, se fará menção ao Estatuto da Microempresa de 1984.

4.1. ASPECTOS GERAIS

Diferentemente do Simples Federal, que era gerido exclusivamente pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, a partir de Instruções Normativas emitidas pelo Secretário da RFB, como se pode ver pela última norma disciplinadora desse regime diferenciado decaído, a IN SRF nº 608/2006, o que era foco de recorrentes reclamações dos demais entes da federação, sendo um dos motivos alegados para o insucesso dos convênios para agregação ao Simples Federal do ICMS e ISS, o Simples Nacional, na forma do art. 2º da LC nº 123/2006, é gerido pelo Comitê Gestor do Simples Nacional – CGSN, vinculado ao Ministério da Fazenda, composto por representantes da União/RFB (04 membros), dos Estados/Distrito Federal (02 membros) e dos Municípios (02 membros), em composição paritária, União e governos subnacionais, para tratar dos aspectos tributários, previstos nesse Estatuto.

Essa gestão compartilhada no aspecto tributário, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, vem servindo para superar as históricas desconfianças existentes entre a União e os entes subnacionais em matéria tributária, sendo o maior exemplo

dessa desconfiança a sempre presente e malsucedida reforma tributária, que já dura mais de 10 anos de tentativas malogradas. Deve-se reconhecer que o Simples Nacional foi uma reforma tributária bem sucedida em prol das microempresas e empresas de pequeno porte, como se mostrará nesta pesquisa.

O CGSN delibera mediante resoluções, na forma do Decreto nº 6.038/2007, tendo editado 73 resoluções até maio de 2010, funcionando efetivamente como a autoridade administrativa que regulamenta as questões atinentes ao Simples Nacional, no aspecto tributário (RFB, 2010 C). Ainda, pelos arts. 20 a 22 da Resolução CGSN nº 11/2007, o CGSN delegou competência à Receita Federal do Brasil para firmar convênio com uma das instituições financeiras componentes da rede arrecadadora de receitas federais para centralizar o produto financeiro de todos os pagamentos do Simples Nacional. Tal instituição financeira centralizadora, atualmente o Banco do Brasil, deve efetuar o repasse do produto para os entes federativos, sendo vedada destinação diversa que não aquela de mantê-lo sob sua guarda, em conta específica, desde o acolhimento ou repasse até a partilha aos entes federativos. Essa providência foi extremamente salutar, pois é de conhecimento geral a desconfiança causada pelas retenções que a União eventualmente perpetra em relação às transferências constitucionais para os Estados e Municípios, como se vê, por exemplo, nos casos de não pagamento do Pasep ou inadimplência de parcelamentos previdenciários por parte dos entes subnacionais, outro motivo que sempre estremeceu a relação da União com os governos subnacionais.

O Simples Nacional é um exemplo de ação integrada dos três níveis de governo na tributação, demonstrando que é possível estruturar regimes tributários unificados e cogentes no âmbito da federação, com legislação federal e uniforme. Inegavelmente, é um exemplo alvissareiro de como poderia funcionar a federação em termos tributários.

Dentro da estrutura simplificadora do regime em destaque, deve-se anotar que o Brasil, tanto no Simples Federal como no Simples Nacional, utilizou a receita bruta como critério básico de discriminação da microempresa e da empresa de pequeno porte que poderia aderir ao regime incentivado, não adotando o número de empregados, como sói ocorrer na União Européia, ou outros critérios como na Argentina (área de atendimento ao público, aluguéis pagos, energia consumida).

A receita bruta, considerada como 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, é utilizada como base de cálculo dos tributos em ambos os regimes, decaído e vigente, e, desde

que o contribuinte não incida em alguma das atividades vedadas, é o único critério a definir se o contribuinte pode, ou não, aderir aos regimes diferenciados. Ademais, com as alterações perpetradas pela Lei nº 11.196/2005 na Lei básica do Simples Federal, Lei nº 9.317/96, os limites de receita bruta anual para definição de uma microempresa ou empresa de pequeno porte ficaram iguais tanto no Simples Federal como no Simples Nacional. Aqui se deve anotar que, no Simples Federal, os contribuintes eram discriminados em 22 faixas de receita bruta anual, sendo 04 para as microempresas (receita bruta até R\$ 240.000,00) e 18 para as empresas de pequeno porte (receita bruta de R\$ 240.000,01 a R\$ 2.400.000,00); já no Simples Nacional há 20 faixas de receita bruta anual, sendo 2 faixas para microempresas (receita bruta até R\$ 240.000,00) e 18 faixas para as empresas de pequeno porte (de R\$ 240.000,01 a R\$ 2.400.000,00), estas últimas idênticas ao regime decaído.

O objeto que aqui se põe é de grande complexidade e é necessário fazer um corte metodológico, estudando apenas alguns aspectos reputados relevantes para uma compreensão global da passagem do Simples Federal para o Nacional. Para tanto, este mestrando escolheu quatro pontos, a saber:

1. a questão dos convênios no Simples Federal e a adoção de sublimites por Estados, Distrito Federal e Municípios no Simples Nacional;
2. a imposição tributária global do Simples Nacional em face daquela do Simples Federal;
3. a problemática das atividades vedadas à opção aos regimes diferenciados e favorecidos, aqui também fazendo remissão às vedações do Estatuto da Microempresa de 1984;
4. a evolução do tratamento do chamado Microempreendedor Individual (MEI).

Deve-se salientar que não se abordará a carga tributária no Estatuto da Microempresa de 1984, quer porque se tratava de um regime basicamente isentivo, quer porque seu escopo era extremamente reduzido. Ademais, lá também não existia o conceito de sublimites para os entes subnacionais, já que não se previa a vinculação deles.

4.2. A QUESTÃO DOS CONVÊNIOS NO SIMPLES FEDERAL E A ADOÇÃO DOS SUBLIMITES POR ESTADOS, DISTRITO FEDERAL E MUNICÍPIOS NO SIMPLES NACIONAL

O Simples Nacional adicionou o ICMS e o ISS à cesta de tributos abrangidos pelo Simples Federal, de forma cogente, já que, no regime tributário decaído e vigente de 1997 a

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

Os últimos dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil, quando da revogação do Simples Federal, em junho de 2007, indicavam a presença de 102 municípios conveniados (RFB, 2010 D), aqui lembrando que o Brasil tem mais de 5.600 municípios. Em termos municipais, o único convênio relevante foi com o município de São Paulo (SP), conforme o Ato Declaratório SRF Cosar nº 49, de 17 de julho de 1998, porém restrito apenas às microempresas, não tendo havido convênio com qualquer outra capital, o que não é suficiente para retificar a conclusão do parágrafo precedente.

Vê-se claramente que soçobrou uma efetiva participação do ICMS e ISS no Simples Federal.

O estado de coisas acima precisava ser alterado, o que terminou ocorrendo no Estatuto de 2006, criado a partir da Emenda Constitucional nº 42/2003, com a inclusão cogente do ICMS e ISS, porém tal inclusão ainda tem alguns limitantes, como o caso dos sublimites, como se verá logo abaixo, e outros de naturezas diversas (como por exemplo, a substituição tributária e antecipação de recolhimento no âmbito do ICMS, que excluíram múltiplas operações sujeitas ao ICMS do regime do Simples Nacional, fazendo com esse imposto seja pago por fora, na forma dos demais contribuintes).

O art. 19 da LC nº 123/2006 permitiu a criação de sublimites no âmbito dos Estados e do Distrito Federal, ou seja, esses entes e seus municípios respectivos puderam adotar um teto inferior a R\$ 2.400.000,00 para a entrada de empresas optantes em relação ao ICMS e ISS, lembrando que, no Simples Federal, os convênios podiam considerar como empresas de pequeno porte aquelas com receita bruta anual abaixo de R\$ 720.000,00.

No Simples Nacional, os Estados cuja participação no Produto Interno Bruto seja de até 1% podem utilizar as faixas de receita bruta para fins de inclusão de empresa

contribuinte do ICMS até R\$ 1.200.000,00; já para os Estados com participação no PIB acima de 1% e abaixo de 5% podem utilizar a faixa de receita bruta anual até R\$ 1.800.000,00; por fim, os Estados com participação no PIB acima de 5% têm que utilizar todas as faixas até R\$ 2.400.000,00. No caso de Pernambuco foram utilizadas as faixas até R\$ 1.800.000,00, ou seja, o ICMS somente poderá ser recolhido na sistemática do Simples Nacional em Pernambuco para contribuinte com receita bruta anual até essa faixa informada⁸. Aqui se deve ressaltar que o limite utilizado pelo Estado importará a adoção do mesmo limite de receita bruta anual para efeito de recolhimento do ISS dos Municípios nele localizados, bem como para o do ISS devido no Distrito Federal, na forma do art. 20 da LC nº 123/2006. Por fim, deve-se observar que a adoção de sublimites pelo Estado ou Distrito Federal não interferirá na adesão de contribuinte que exceda esses no tocante aos tributos federais, sendo que, neste caso, o ICMS e ISS serão pagos na forma da legislação ordinária, e os tributos federais continuarão dentro do guarda-chuva do Simples Nacional, desde que a empresa não exceda a receita bruta anual de R\$ 2.400.000,00.

De acordo com a Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional nº 69, de 24 de novembro de 2009, os Estados abaixo adotaram os seguintes sublimites para o exercício financeiro de 2010:

Faixa de Receita Bruta	Estados
Até R\$ 1.200.000,00	Acre, Amapá, Alagoas, Paraíba, Piauí, Rondônia, Roraima, Sergipe e Tocantins.
Até R\$ 1.800.000,00	Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Pernambuco e Rio Grande do Norte.
Até R\$ 2.400.000,00	Amazonas, Bahia, Distrito Federal, Minas Gerais, Rio de Janeiro, Paraná, Santa Catarina, Rio Grande do Sul e São Paulo.

Nas discussões que antecederam e permearam a *vacatio legis* de mais de 06 meses da LC nº 123/2006, havia uma preocupação recorrente dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios no tocante aos pretensos elevados limites do Simples Nacional, já que, por exemplo em relação ao ISS, grande parte dos contribuintes sairia do regime geral ordinário

⁸ Pelo Decreto pernambucano nº 35.315, de 15 de julho de 2010, o Estado de Pernambuco adotará as faixas até R\$ 2.400.000,00 para efeito de inclusão do ICMS (e ISS dos municípios pernambucanos), com vigência a partir de 1º de janeiro de 2011.

para o guarda-chuva do regime incentivado, podendo, em última análise, enfraquecer as estruturas de fiscalização e de defesa judicial (procuradorias) municipais e, no extremo, reduzir suas receitas por aumento da evasão fiscal. O mesmo se poderia pensar em relação ao ICMS de Estados de economia mais deprimida.

Em período anterior à publicação da LC nº 123/2006, já na vigência das alterações perpetradas no art. 146 da Constituição pela Emenda Constitucional nº 42/2003, Robinson Sakiyama Barreirinhas (2006, p. 44 a 53), Procurador do Município de São Paulo, tomando por base os dados do Cadastro de Contribuinte Mobiliários dessa municipalidade no ano de 2004, asseverou que 99% dos contribuintes teriam receita bruta anual inferior a 2.400.000,00, deixando somente 1% dos súditos do ISS paulistano sob a competência tributária municipal, implicando que tal Emenda Constitucional, ao prever a criação do regime diferenciado (que terminou sendo consubstanciado no Simples Nacional), teria esvaziado a competência tributária dos Municípios (e dos Estados), vulnerando o pacto federativo, sendo urgente declarar a inconstitucionalidade dela⁹.

Este pesquisador, que ocupou a direção geral da Receita Federal do Brasil no Recife e região metropolitana no período acima, teve oportunidade de ouvir tais reclamações de viva voz do então Secretário de Finanças do Recife, que era, na época, o Presidente da Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais, representando, em essência, uma preocupação de todos os fiscos municipais. Assim, no caso do município do Recife, por exemplo, somente haveria em torno de 100 contribuintes com receita bruta anual de prestação de serviços acima de R\$ 2.400.000,00, os quais permaneceriam no regime ordinário do ISS, havendo diversas capitais do norte e nordeste que não teriam quaisquer contribuintes acima do valor citado.

Na avaliação deste pesquisador, os sublimites funcionaram mais para evitar a perda da relevância das legislações locais do ICMS e ISS, pois, dentro da moldura do Simples Nacional, os Estados e Municípios não teriam como legislar em face dos contribuintes abrangidos, o que terminaria por esvaziar o poder legiferante estadual e local, e mesmo o poder das Administrações Tributárias Estaduais e locais, que passariam a dividir o controle dos contribuintes aderentes com a Administração Tributária da União. Por trás disso tudo, não se deve esquecer o poder das burocracias fazendárias, estaduais e municipais, temerosas da perda de sua importância. Ainda, reconhece-se, também havia desconhecimento do impacto

⁹ As Ações Diretas de Inconstitucionalidade nºs 3903, interposta pela Associação Nacional dos Procuradores de Estado – Anape, e 3906, interposta pela Confederação dos Servidores Públicos do Brasil – CSPB, questionaram a constitucionalidade da LC nº 123/2006 e ambas não foram conhecidas pelo Supremo Tribunal Federal por ausência de procuração do patrono e por impertinência temática, respectivamente.

sobre a arrecadação do Simples Nacional no âmbito dos Estados e Municípios, o que levou a uma abordagem conservadora por parte dos entes subnacionais¹⁰.

O conjunto das percepções acima levou à fixação dos sublimites, o que, como se demonstrará a seguir, tem se revelado uma opção equivocada ou desnecessária.

Primeiramente, as preocupações corporativas das burocracias fazendárias dos entes subnacionais eram destituídas de fundamento, pois a fiscalização de cada tributo permaneceu na competência do ente respectivo, havendo, apenas, um compartilhamento do poder fiscalizatório, medida extremamente salutar, pois, como teremos oportunidade de demonstrar nesta dissertação, a fiscalização da União é notoriamente omissa no controle das microempresas e empresas de pequeno porte, situação que tende a mudar com o envolvimento dos entes subnacionais no controle unificado dos contribuintes aderentes do Simples Nacional. Ainda, o processo administrativo fiscal permaneceu na competência do ente federativo que efetuar o lançamento tributário de ofício ou a exclusão de ofício do optante, observados os dispositivos legais atinentes aos processos administrativos fiscais desse ente. Em essência, em termos de fiscalização, as burocracias fazendárias dos entes subnacionais terão a possibilidade de trabalhar integrada com a União, o que implicará certamente em um incremento arrecadatário, tanto em termos do ICMS e ISS, como em termos do pagamento das taxas de posturas, pois não haverá como o contribuinte operar sem notificar os três entes, como costumeiramente ocorria no passado.

Apenas a inscrição da dívida ativa dos tributos abrangidos pelo Simples Nacional permaneceu no âmbito da União, sendo passível de delegação por convênio a inscrição em dívida ativa do ICMS e ISS aos entes subnacionais respectivos. O contencioso judicial também ficou centralizado na União, representada em juízo pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, exceto no caso dos mandados de segurança nos quais se impugnem atos de autoridade coatora pertencente a Estado, Distrito Federal ou Município, ou das ações que tratem exclusivamente de tributos de competência destes, as quais serão propostas em face desses entes federativos, representados em juízo por suas respectivas procuradorias e das ações promovidas na hipótese de celebração do convênio acima.

¹⁰ O estudo dogmático do ISS no Simples Nacional indica que não houve desoneração dos contribuintes abrangidos por parte dos tesouros municipais. Ao revés, as evidências empíricas indicam que os fiscos municipais tiveram aumento de suas receitas com esse novel regime, quer pela elevada alíquota média do ISS, quer pela impossibilidade de os contribuintes se manterem na informalidade junto aos fiscos municipais em decorrência dos cadastros e controles unificados pela administração tributária dos três níveis de governo, pela necessidade do optante em se manter com regularidade fiscal junto a todas as Fazendas públicas.

Deve-se notar que essa perda de competência estadual, distrital ou municipal é pouco relevante, pois é do conhecimento geral as dificuldades em que operam as varas de fazenda pública da justiça comum estadual, por todo país, com centenas de milhares de executivos fiscais, sendo plausível passar o controle desse segmento de contribuinte à justiça federal, quer pelo melhor aparelhamento desta em face da justiça comum, quer pelo fato da legislação do Simples Nacional ser unificada e federal, sendo razoável manter a jurisdição recursal centralizada nos 05 Tribunais Regionais Federais do país. Ademais, no caso específico dos municípios, é sabido que a maior parte das municipalidades não tem procuradoria própria, sendo vantajoso a assunção desse encargo pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Apesar dos sublimites definidos na LC nº 123/2006, nem todos os Estados (e municípios respectivos) ficaram vinculados a eles, alguns adotando as faixas dos limites superiores. Assim, o Amazonas, com apenas 1,7% do PIB nacional em 2006, Bahia, com 4,1% desse PIB nacional, Distrito Federal, com 3,8% desse PIB, e Santa Catarina, com 3,8% desse PIB, podendo adotar as faixas de receita bruta anual de até R\$ 1.800.000,00 (IBGE, 2010), adotaram o teto do sistema, com as faixas de receita bruta anual até R\$ 2.400.000,00. Claramente se percebe que a preocupação com os sublimites estava excessivamente dimensionada, pois, se houvesse um problema concreto com o teto de R\$ 2.400.000,00, os quatro entes antes citados não teriam extrapolado o sublimite de R\$ 1.800.000,00 definido na Lei. Certamente, nesses se considerou mais relevante o apoio ao segmento das microempresas e empresas de pequeno porte do que eventuais perdas arrecadatórias¹¹.

Diferentemente do que poderia passar a um observador desavisado, os Estados (com seus municípios) de economia mais deprimida, que ficaram com o sublimite de R\$ 1.200.000,00, deveriam ter acatado o sublimite mais elevado, pois parece claro que seriam os que menos poderiam perder em termos de receita corrente total, esta constituída majoritariamente de transferências da União em tais Estados, sendo pouco expressiva as receitas tributárias provenientes do ICMS (e ISS para os municípios), no qual eventualmente poderia haver alguma renúncia tributária pela adesão dos contribuintes de maior receita bruta anual. Vejam-se, por exemplo, os casos de Roraima, Tocantins e Piauí, com participações no PIB nacional de 2006 de 0,2%, 0,4% e 0,5% (IBGE, 2010), respectivamente:

¹¹ Como também se vê na justificativa do Decreto pernambucano nº 35.315/2010, que aumentou o teto das empresas de Pernambuco referente ao ICMS para 2.400.000,00, a partir de 2011, isso a despeito de uma de uma renúncia estimada em 1,2 milhões de reais, permitindo a opção de mais mil empresas (PERNAMBUCO, 2010, p. 1).

(Valores em milhares de reais)

	Receita tributárias do ICMS – [A]	Transferências correntes (intergovernamentais e outras) – [B]	Percentual entre A e B
Roraima	273.124	1.207.151	22,6%
Tocantins	774.530	2.118.942	36,55%
Piauí	883.215	2.203.728	40%

Fonte de dados: Secretaria do Tesouro Nacional - Exercício financeiro de 2007 (STN, 2010 A)

Os dados acima, no âmbito dos Estados de economia mais deprimida, demonstram claramente que as transferências correntes são a parcela mais expressiva dos seus recursos, não parecendo desarrazoado imaginar que a eventual desoneração do ICMS pela adesão às faixas de receita bruta superiores pelo Estado poderiam ser suportadas pelos cofres estaduais, já que a receita tributária do ICMS perde relevância em face das transferências compulsórias, e ressalte-se que há até fundada dúvida se existe efetivamente alguma desoneração substantiva do ICMS no âmbito do Simples Nacional, pois não se deve esquecer de que Santa Catarina, Distrito Federal, Bahia e Amazonas aderiram às faixas limites do teto, aí continuando, mesmo não estando obrigados a tanto, e nesses Estados as receitas do ICMS excedem as transferências compulsórias, aquelas superando estas (na Bahia, por exemplo, a receita do ICMS representa 138,6% do valor das transferências correntes; no Amazonas, a receita do ICMS representa 176,8% das transferências correntes – STN, 2010 B). Ora, se houvesse alguma desoneração sensível do ICMS no âmbito do Simples Nacional, certamente Bahia, Santa Catarina, Distrito Federal e Amazonas já teriam refluído para a faixa de R\$ 1.800.000,00, ressaltando que tais estados não vivem de transferências compulsórias, mais principalmente da receita do ICMS, e aqui eventual perda seria rapidamente percebida, o que parece não ter ocorrido nos entes acima.

Em relação aos Estados de economia mais deprimida, como o ICMS tem menor relevo no custeio da máquina pública, vivendo tais Estados, essencialmente, de transferências compulsórias da União, é plausível defender a adesão às faixas superiores do Simples Nacional.

No tocante aos Estados de economia intermediária, considerando os exemplos baiano, catarinense, brasiliense e amazonense, é razoável também a adesão às faixas superiores do Simples Nacional. Com o Decreto estadual nº 35.315/2010, Pernambuco já trilhou esse caminho para 2011. Por tudo, parece claro que os Estados com pequena e média participação no PIB nada teriam a perder pela adesão a todas as faixas do Simples Nacional.

Porém não se pode avaliar a situação apenas dos Estados, mas se deve observar como ficariam os municípios vinculados, no caso de adesão dos estados às faixas teto do regime. Abaixo também se demonstrará que a adesão dos Estados às faixas superiores da receita bruta não trará qualquer impacto para os municípios respectivos.

Os municípios de todos os Estados que aderiram aos limites de R\$ 1.200.000,00 e R\$ 1.800.000,00 não teriam qualquer impacto na arrecadação do ISS com a assunção das faixas até R\$ 2.400.000,00, já que, conforme os Anexos III e IV da LC nº 123/2006, para as faixas de faturamento acima de R\$ 1.200.000,00, a alíquota do ISS é de 5%, ou seja, trata-se da alíquota-teto prevista no art. 8º, II, da LC nº 116/2003 (que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências). Nessa linha, qualquer contribuinte que tivesse uma receita bruta acima de R\$ 1.200.000,00, quer permanecesse no regime ordinário do ISS, quer no Simples Nacional, pagaria os mesmos 5% sobre a receita do serviço, não havendo diferença arrecadatória. Ademais, para os municípios que praticam alíquotas de ISS inferiores a 5%, a adesão às faixas superiores a R\$ 1.200.000,00 implicaria em aumento de arrecadação. Aqui, observe-se, vê-se um ponto que precisa ser reparado pelo legislador, já que a carga tributária do ISS para as faixas de receita bruta acima de R\$ 1.200.000,00 se encontra no teto da LC nº 116/2003, sem qualquer desoneração em favor das microempresas e empresas de pequeno porte, indo de encontro ao valor constitucional de dar um tratamento diferenciado ao segmento. Assim, ao revés, percebe-se que o tratamento dado é o mesmo das demais empresas ou até mais oneroso, quando o município aplica alíquotas de ISS menores do que 5% ou no caso de segmentos incentivados.

Parecem claras as vantagens dos municípios no seio do Simples Nacional, auferindo ganhos arrecadatórios diretos no seio do ISS, o que não seria desejável, como já foi dito, e indiretos, a partir de um maior controle do segmento em foco. Nessa linha, José Luiz Patta (2010), Auditor-Fiscal do Município de São Paulo e membro do CGSN, em apresentação no VI Encontro Nacional dos Administradores Tributários – ENAT, ocorrido na cidade do Rio de Janeiro (RJ), de 17 a 19 de maio de 2010, discriminou as vantagens para os municípios no âmbito do Simples Nacional, a saber:

- o Pontos que levam o Município a ter incremento de sua arrecadação:
 - aumento da base cadastral;

- os Municípios, com o Simples Nacional, passaram a ter conhecimento de empresas que estavam em seu território, mas que não possuíam inscrição em seus cadastros mobiliários;
- pelo disposto no art. 7º da Resolução CGSN nº 4, de 30 de maio de 2007, os Municípios podem indeferir a opção da ME ou da EPP por falta de inscrição em seus cadastros mobiliários.
- necessidade de a ME ou EPP quitar os seus débitos junto ao INSS, ou às Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal para optar ou para se manter no Simples Nacional (inciso V do art. 17 da LC 123/2006) ;
- transferência automática de ISS recolhido dentro do Simples Nacional para o Município onde é devido este imposto;
- facilidade de monitoramento da arrecadação do Simples Nacional por conta da Tecnologia da Informação aplicada ao regime simplificado;
- elevação da alíquota média de ISS para os Municípios que praticam alíquotas mais baixas.

o Demais fatores:

- participação integrada com os demais entes;
- possibilidade de fiscalização integrada com os demais entes;
- possibilidade de as Secretarias de Fazenda celebrarem convênio com os Municípios de sua jurisdição para atribuir a estes a fiscalização de sua competência tributária;
- para os Municípios menores, sem estrutura de Procuradoria, é vantajoso que os processos relativos aos tributos do Simples Nacional sejam ajuizados em face da União, sendo esta representada pela PGFN;
- participação efetiva no CGSN (Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais – Abrasf e Confederação Nacional de Municípios – CNM);
- massificação da utilização do certificado digital, que possui as seguintes vantagens: privacidade nas transações, integridade das mensagens e garantia de autenticidade da origem e do destino da informação;
- possibilidade de criação de um ambiente legal favorável à formalização dos Microempreendedores Individuais – MEI.

Com todas as considerações, vê-se que não há razões objetivas a justificar a adesão a faixas de receitas brutas intermediárias por parte dos Estados (e municípios vinculados), devendo a atual sistemática evoluir para a utilização de todas as faixas de modo uniforme em todo país.

4.3. A IMPOSIÇÃO TRIBUTÁRIA GLOBAL DO SIMPLES NACIONAL EM FACE DO SIMPLES FEDERAL

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

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

No Simples Federal, o contribuinte apurava a receita bruta acumuladamente dentro do ano-calendário, utilizando os percentuais de cada faixa de receita que atingia, progressivamente no decurso desse período, à medida que sua receita bruta acumulada aumentava. Assim, para uma empresa de pequeno porte comercial que auferisse o teto da receita bruta do regime, R\$ 200.000,00 por mês, essa começava, em janeiro, aplicando um percentual piso de 5,4% sobre essa receita mensal, visando apurar o valor a pagar referente à competência de janeiro, percentual este previsto para receitas brutas acumuladas de até R\$ 240.000,00 dentro do ano-calendário e, à medida que sua receita aumentava dentro desse ano, ia-se utilizando percentuais das faixas maiores, culminando com a aplicação do percentual teto de 12,6% sobre a receita de dezembro (na hipótese, os mesmos

R\$ 200.000,00), referente à receita acumulada dentro do ano de R\$ 2.200.000,01 a R\$ 2.400.000,00.

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

Antes de comparar a carga tributária de alguns segmentos, é necessário trazer as tabelas de percentuais do Simples Federal e do Simples Nacional. Assim, a seguir vê-se um quadro sinótico das alíquotas do Simples Federal, sem o ICMS¹² e ISS¹³, vigente no momento de revogação desse regime:

Tabela 1 – Simples Federal

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

¹² Em relação ao ICMS, no Simples Federal, o percentual incidente sobre a receita bruta variava de até 1% para as microempresas para até 2,5% para as empresas de pequeno porte, no caso de empresas contribuintes exclusivamente do ICMS. Caso a empresa fosse contribuinte do ICMS e ISS, a microempresa seria onerada pelo ICMS em até 0,5% e a empresa de pequeno porte em até 2,0%. Esses percentuais foram excedidos no Simples Nacional, exceto para a faixa de receita bruta de R\$ 240.000,01 a R\$ 360.000,00. Ocorre que os convênios com os Estados e Distrito Federal para inclusão do ICMS no âmbito do Simples Federal, como já dito e redito, não lograram êxito, não se podendo dizer que houve um aumento da carga tributária no tocante a esse imposto na passagem para o Simples Nacional, pois o ICMS efetivamente não conseguiu fazer parte do Simples Federal. Neste o ICMS era uma mera abstração legal, sem concretude no plano fático.

¹³ Em relação ao ISS, no Simples Federal, o percentual incidente sobre a receita bruta variava de até 1% para as microempresas para até 2,5% para as empresas de pequeno porte, no caso de empresas contribuintes exclusivamente do ISS. Caso a empresa fosse contribuinte do ICMS e ISS, a microempresa e empresa de pequeno porte seriam oneradas pelo ISS em até 0,5%. Esses percentuais foram excedidos no Simples Nacional, exceto para a faixa de receita bruta até R\$ 120.000,01. Ocorre que os convênios com os Municípios para inclusão do ISS no âmbito do Simples Federal não lograram êxito esperado, de forma similar ao que ocorrera com os Estados e Distrito Federal, não se podendo dizer que houve um aumento da carga tributária no tocante a esse imposto no Simples Nacional em face do Simples Federal, pois o ISS não conseguiu fazer parte deste último, como se percebeu pelo reduzido número de municípios conveniados. De forma similar ao que ocorreu com o ICMS, no Simples Federal o ISS também foi uma mera abstração legal, sem concretude no plano fático.

(ME)	De 60.000,01 até 90.000,00	6,0%	4,0%	6,75%	4,5%
	De 90.000,01 até 120.000,00	7,5%	5,0%	8,25%	5,5%
	De 120.000,01 até 240.000,00	8,1%	5,4%	8,85%	5,9%
Empresa de Pequeno Porte (EPP)	Até 240.000,00	8,1%	5,4%	8,85%	5,9%
	De 240.000,01 até 360.000,00	8,7%	5,8%	9,45%	6,3%
	De 360.000,01 até 480.000,00	9,3%	6,2%	10,05%	6,7%
	De 480.000,01 até 600.000,00	9,9%	6,6%	10,65%	7,1%
	De 600.000,01 até 720.000,00	10,5%	7,0%	11,25%	7,5%
	De 720.000,01 até 840.000,00	11,1%	7,4%	11,85%	7,9%
	De 840.000,01 até 960.000,00	11,7%	7,8%	12,45%	8,3%
	De 960.000,01 até 1.080.000,00	12,3%	8,2%	13,05%	8,7%
	De 1.080.000,01 até 1.200.000,00	12,9%	8,6%	13,65%	9,1%
	De 1.200.000,01 até 1.320.000,00	13,5%	9,0%	14,25%	9,5%
	De 1.320.000,01 até 1.440.000,00	14,1%	9,4%	14,85%	9,9%
	De 1.440.000,01 até 1.560.000,00	14,7%	9,8%	15,45%	10,3%
	De 1.560.000,01 até 1.680.000,00	15,3%	10,2%	16,05%	10,7%
	De 1.680.000,01 até 1.800.000,00	15,9%	10,6%	16,65%	11,1%
	De 1.800.000,01 até 1.920.000,00	16,5%	11,0%	17,25%	11,5%
	De 1.920.000,01 até 2.040.000,00	17,1%	11,4%	17,85%	11,9%
	De 2.040.000,01 até 2.160.000,00	17,7%	11,8%	18,45%	12,3%
	De 2.160.000,01 até 2.280.000,00	18,3%	12,2%	19,05%	12,7%
	De 2.280.000,01 até 2.400.000,00	18,9%	12,6%	19,65%	13,1%

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

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

Tabela 2 – Simples Nacional

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Simples Nacional-Comércio (Anexo I da LC 123/2006)		Simples Nacional-Indústria (anexo II da LC 123/2006)		Simples Nacional-Serviço e Locação de Bens Móveis* (Anexo III da LC 123/2006 ¹⁴)	
	Percentual total	Parcela do ICMS	Percentual total	Parcela do ICMS	Percentual total	Parcela do ISS
Até R\$ 120.000,00	4,0%	1,25%	4,5%	1,25%	6,0%	2,0%
De 120.000,01 a 240.000,00	5,47%	1,86%	5,97%	1,86%	8,21%	2,79%
De 240.000,01 a 360.000,00	6,84%	2,33%	7,34%	2,33%	10,26%	3,50%
De 360.000,01 a 480.000,00	7,54%	2,56%	8,04%	2,56%	11,31%	3,84%
De 480.000,01 a 600.000,00	7,60%	2,58%	8,10%	2,58%	11,40%	3,87%
De 600.000,01 a 720.000,00	8,28%	2,82%	8,78%	2,82%	12,42%	4,23%
De 720.000,01 a 840.000,00	8,36%	2,84%	8,86%	2,84%	12,54%	4,26%
De 840.000,01 a 960.000,00	8,45%	2,87%	8,95%	2,87%	12,68%	4,31%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	9,03%	3,07%	9,53%	3,07%	13,55%	4,61%

¹⁴ Atividades do anexo III da LC nº 123/2006 - Educação formal e técnica, até o ensino médio, inclusive cursos de língua estrangeira, agências terceirizadas de correios, agência de viagem e turismo, centro de formação de condutores, lotéricas, serviços de instalação, de reparos e de manutenção em geral, transporte municipal de passageiros, de comunicação e de transportes interestadual e intermunicipal de cargas, escritórios de serviços contábeis e produções cinematográficas, audiovisuais, artísticas e culturais, sua exibição ou apresentação e demais atividades não submetidas às exceções ou vedações da LC 123/2006.

De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	9,12%	3,10%	9,62%	3,10%	13,68%	4,65%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	9,95%	3,38%	10,45%	3,38%	14,93%	5,00%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	10,04%	3,41%	10,54%	3,41%	15,06%	5,00%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	10,13%	3,45%	10,63%	3,45%	15,20%	5,00%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	10,23%	3,48%	10,73%	3,48%	15,35%	5,00%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	10,32%	3,51%	10,82%	3,51%	15,48%	5,00%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	11,23%	3,82%	11,73%	3,82%	16,85%	5,00%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	11,32%	3,85%	11,82%	3,85%	16,98%	5,00%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	11,42%	3,88%	11,92%	3,88%	17,13%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	11,51%	3,91%	12,01%	3,91%	17,27%	5,00%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	11,61%	3,95%	12,11%	3,95%	17,42%	5,00%

* Não há incidência do ISS sobre os serviços de locação de bens móveis, devendo ser excluída a alíquota do ISS para cálculo do valor devido, na forma do art. 18, § 5º-A, da LC nº 123/2006 (¹⁵).

Tabela 3 – Simples Nacional

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Simples Nacional- Serviço do Anexo IV da LC 123/2006¹⁶ (sem a CPP¹⁷)	Simples Nacional – Serviço do Anexo V da LC nº 123/2006¹⁸ – Menor relevância da folha de pagamento anual, com encargos, em face da receita bruta anual (menor que 10%)	Simples Nacional – Serviço do Anexo V da LC nº 123/2006 – Maior relevância da folha de pagamento anual, com encargos, em face da receita bruta anual (maior ou igual a 40%)
---	---	--	--

¹⁵ Havia grave controvérsia nos tribunais sobre a incidência do ISS sobre locação de bens móveis, o que terminou sendo pacificado pelo Supremo Tribunal Federal, decidindo contra a posição das fazendas municipais, pois, na espécie, não haveria uma obrigação de dar, mas uma obrigação de fazer (PISANI, 2009, p. 1.011). Atualmente, o entendimento da Corte Excelsa restou cristalizado na Súmula vinculante nº 31: “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”.

¹⁶ Atividades abrangidas pelo Anexo IV da LC nº 123/2006 - Construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores e serviço de vigilância, limpeza ou conservação.

¹⁷ A CPP é paga por fora, no regime ordinário dos demais contribuintes, apenas lembrando que o contribuinte optante do Simples Nacional somente paga essa CPP ordinária, estando isento das demais contribuições instituídas pela União (contribuição sindical patronal, contribuição para o Sistema “S” etc.).

¹⁸ Atividades abrangidas pelo Anexo V da LC nº 123/2006 - Cumulativamente administração e locação de imóveis de terceiros; academias de dança, de capoeira, de ioga e de artes marciais, academias de atividades físicas, desportivas, de natação e escolas de esportes; elaboração de programas de computadores, inclusive jogos eletrônicos, desde que desenvolvidos em estabelecimento do optante; licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação; planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas, desde que realizados em estabelecimento do optante; empresas montadoras de estandes para feiras; laboratórios de análises clínicas ou de patologia clínica; serviços de tomografia, diagnósticos médicos por imagem, registros gráficos e métodos óticos, bem como ressonância magnética; e serviços de prótese em geral.

	Percentual total	Parcela do ISS	Percentual total	Parcela do ISS	Percentual total	Parcela do ISS
Até R\$ 120.000,00	4,50%	2,00%	19,50%	2,00%	10,00%	2,00%
De 120.000,01 a 240.000,00	6,54%	2,79%	20,31%	2,79%	11,27%	2,79%
De 240.000,01 a 360.000,00	7,70%	3,50%	21,05%	3,50%	12,53%	3,50%
De 360.000,01 a 480.000,00	8,49%	3,84%	21,79%	3,84%	13,18%	3,84%
De 480.000,01 a 600.000,00	8,97%	3,87%	22,02%	3,87%	13,93%	3,87%
De 600.000,01 a 720.000,00	9,78%	4,23%	22,68%	4,23%	14,83%	4,23%
De 720.000,01 a 840.000,00	10,26%	4,26%	22,81%	4,26%	14,94%	4,26%
De 840.000,01 a 960.000,00	10,76%	4,31%	22,93%	4,31%	15,00%	4,31%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	11,51%	4,61%	23,33%	4,61%	15,69%	4,61%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	12,00%	4,65%	23,51%	4,65%	15,74%	4,65%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	12,80%	5,00%	23,96%	5,00%	16,87%	5,00%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	13,25%	5,00%	24,06%	5,00%	17,28%	5,00%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	13,70%	5,00%	24,26%	5,00%	17,68%	5,00%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	14,15%	5,00%	24,56%	5,00%	18,26%	5,00%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	14,60%	5,00%	25,70%	5,00%	19,29%	5,00%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	15,05%	5,00%	26,20%	5,00%	20,23%	5,00%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	15,50%	5,00%	26,70%	5,00%	21,17%	5,00%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	15,95%	5,00%	27,20%	5,00%	21,51%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	16,40%	5,00%	27,50%	5,00%	21,94%	5,00%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	16,85%	5,00%	27,90%	5,00%	22,18%	5,00%

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

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

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

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

O **empresa comercial, enquadrada como microempresa, com receita bruta anual de R\$ 120.000,00** (receita mensal linear de R\$ 10.000,00), no ano-calendário em exame e no ano anterior:

- no decaído Simples Federal, essa empresa se submeteria aos percentuais de 3,0%, enquanto sua receita bruta acumulada dentro do ano-calendário não excedesse R\$ 60.000,00 (06 primeiros meses), 4,0%, quando sua receita acumulada estivesse entre R\$ 60.000,01 e R\$ 90.000,00 (03 meses), e passaria ao percentual de 5,0% (a partir do décimo mês), quando a receita acumulada excedesse R\$ 90.000,01, como se vê na Tabela 1 (início da quarta coluna). Considerando o auferimento linear da receita mensal de R\$ 10.000,00, ao fim do ano-calendário, essa empresa suportaria uma carga tributária efetiva de 3,75% sobre sua receita bruta anual (sem ICMS)¹⁹;
- no Simples Nacional, estendendo a hipótese para que essa empresa tenha a mesma receita bruta de R\$ 120.000,00 no atual e no pregresso ano-calendário (isto em decorrência de o percentual ser definido pela receita bruta acumulada nos 12 meses anteriores ao mês de competência), essa empresa suportará um mesmo percentual de 2,75% sobre a receita bruta mensal (4,0% menos 1,25% do ICMS, conforme

¹⁹ Metodologia do cálculo: Alíquota efetiva = $[6 \times (10.000,00) \times 3,0\% + 3 \times (10.000,00) \times 4\% + 3 \times (10.000,00) \times 5,0\%] / 120.000,00$

Tabela 2), implicando em uma carga tributária efetiva dos mesmos 2,75% sobre a receita bruta anual;

- concluindo, vê-se que tal microempresa teve uma redução da carga tributária do Simples Federal para o Simples Nacional de 26,67% (percentual de 3,75% para 2,75%, ambos incidente sobre a receita bruta anual), no tocante aos tributos federais.
- O **Caso a microempresa acima fosse uma indústria**, a carga efetiva aumentaria para 4,25% no Simples Federal e 3,25% no Simples Nacional (aumenta-se em 0,5% o percentual global de incidência sobre a receita bruta, por ser indústria, referente especificamente ao IPI), desconsiderando-se o ICMS em ambos os casos, com uma desoneração de 23,53% na passagem do Simples Federal para o Simples Nacional, no tocante aos tributos federais;
- O **empresa comercial, enquadrada como de pequeno porte, com receita bruta anual de R\$ 300.000,00** (receita mensal linear de R\$ 25.000,00), no ano-calendário em exame e no ano anterior, na primeira faixa de receita bruta da empresa de pequeno porte:
- no Simples Federal, essa empresa se submeteria ao percentual de 5,4%, enquanto sua receita bruta acumulada dentro do ano-calendário não excedesse R\$ 240.000,00 (09 primeiros meses), e passaria ao percentual de 5,8% (a partir do décimo mês), quando a receita acumulada excedesse R\$ 240.000,01, como se vê na Tabela 1 (quarta coluna). Considerando o auferimento linear da receita mensal de R\$ 25.000,00, ao fim do ano-calendário, essa empresa suportaria uma carga tributária efetiva de 5,5% sobre sua receita bruta anual (sem ICMS)²⁰;
 - no regime do Simples Nacional, estendendo a hipótese para que essa empresa tenha a mesma receita bruta de R\$ 300.000,00 no atual e no pregresso ano-calendário (isto em decorrência de o percentual ser definido pela receita bruta acumulada nos 12 meses anteriores ao mês de competência), essa empresa suportará um mesmo percentual de 4,51% sobre a receita bruta mensal (6,84% menos 2,33% do ICMS,

²⁰ Metodologia do cálculo: Alíquota efetiva = $[9 \times (25.000,00) \times 5,4\% + 3 \times (25.000,00) \times 5,8\%] / 300.000,00$

conforme tabela 2), implicando em uma carga tributária efetiva dos mesmos 4,51% sobre a receita brutal anual;

- concluindo, vê-se que tal empresa teve uma redução da carga tributária do Simples Federal para o Simples Nacional de 21,95% (percentual de 5,5% para 4,51%, ambos incidente sobre a receita bruta anual), no tocante aos tributos federais.
- o **Caso a empresa acima fosse de uma indústria**, a carga efetiva seria de 6,0% e 5,01% (aumenta-se em 0,5%, por ser indústria, referente especificamente ao IPI), no Simples Federal e Nacional, respectivamente, desconsiderando o ICMS em ambos os caso, mantendo-se a vantagem do novel regime em face do decaído.
- o **empresa comercial, enquadrada como de pequeno porte, com receita bruta anual de R\$ 2.400.000,00** (receita mensal linear de R\$ 200.000,00), no teto da receita bruta da empresa de pequeno porte:
- no Simples Federal, essa empresa começaria o exercício com um percentual de 5,4% sobre a receita bruta mensal e terminaria com um percentual de 12,6%, suportando um percentual efetivo de 9,07% sobre a receita bruta anual, sem o ICMS²¹ (Tabela 1, quarta coluna);
 - no Simples Nacional, com as mesmas considerações dos exemplos anteriores, essa empresa suportará uma carga tributária efetiva de 7,66% sobre a receita bruta do ano em curso (11,66% menos 3,95% do ICMS, conforme Tabela 2);
 - concluindo, vê-se que tal empresa teve uma redução da carga tributária do Simples Federal para o Simples Nacional de 18,41% (percentual de 9,07% para 7,66%, ambos incidente sobre a receita bruta anual), no tocante aos tributos federais.
- o **Caso a empresa acima fosse uma indústria**, a carga efetiva seria de 9,57% e 8,06%, no Simples Federal e Nacional, respectivamente, desconsiderando o ICMS em ambos os caso, mantida a vantagem no novel regime.

²¹ A metodologia de cálculo é a mesma da nota precedente, devendo-se evidenciar apenas que a empresa iria transitar por diversos percentuais incidentes sobre a receita bruta mensal, à medida que a receita acumulada aumenta no ano.

Claramente se percebe uma desoneração tributária da passagem do Simples Federal para o Simples Nacional, no tocante aos tributos federais, nos segmentos comercial e industrial, como antes se demonstrou. Ainda se deve observar que, no Simples Nacional, é permitida a redução proporcional da carga tributária referente às receitas oriundas de produtos comprados sujeitos à tributação monofásica, por substituição tributária ou as receitas de produtos ou operações para o exterior, hipóteses não acatadas no Simples Federal²², o que implica na possibilidade da carga tributária do Simples Nacional acima ficar ainda mais reduzida, aumentando a vantagem do regime vigente em face do decaído.

Agora se passa a fazer exemplo similar para uma microempresa e uma empresa de pequeno porte, do segmento de serviço (atividade de serviço constante do Anexo III da LC nº 123/2006)²³, não contribuinte do IPI, com auferimento de mais de 30% das receitas provenientes do segmento de serviço (percentuais básicos da Lei nº 9.137/96 majorados em 50%), considerando as Tabelas 1 e 2, acima²⁴, sem inclusão do ISS, pela mesma motivação do ICMS que antes se declinou:

- o **microempresa do segmento de serviço do Anexo III da LC nº 123/2006, com receita bruta anual de R\$ 120.000,00** (receita mensal linear de R\$ 10.000,00):
 - no decaído Simples Federal, essa empresa seria submetida ao percentual de 4,5% sobre a receita bruta mensal até o acumulado de R\$ 60.000,00, passando para 6% quando a receita acumulada variasse de R\$ 60.000,01 a R\$ 90.000,00, terminando com um percentual de 7,5% quando a receita acumulada variasse de R\$ 90.000,01 a R\$ 120.000,00 (Tabela 1, terceira coluna). Considerando o auferimento linear da receita mensal de R\$ 10.000,00, ao fim do ano-calendário, essa empresa suportaria uma carga tributária efetiva de 5,62% sobre sua receita bruta anual;

²² Há posição doutrinária defendendo a exclusão dos percentuais do PIS/Pasep, Cofins, CSLL e IPI incidente sobre as receitas de exportação no Simples Federal (GONÇALVES, 2008, p. 13 a 26). Essa controvérsia teve sua repercussão geral reconhecida no Supremo Tribunal Federal, no bojo do RE 598.498-SC, ainda não julgado.

²³ Aqui se irá comparar a imposição tributária global das empresas de serviço do Anexo III da LC nº 123/2006, no Simples Federal e Nacional, pois aqui se encontram tipificadas as atividades que, como regra, também puderam fazer parte do regime tributário decaído (há exceções, como as escolas de ensino médio e livres, que jamais puderam optar pelo Simples Federal).

²⁴ A metodologia de cálculo dos percentuais globais incidentes sobre a receita bruta anual no Simples Federal e no Nacional é igual ao segmento comercial, e aqui, por economia, não será detalhada.

- no Simples Nacional, estendendo a hipótese para que a empresa tenha a mesma receita bruta de R\$ 120.000,00 no atual e pregresso ano-calendário (isto em decorrência de o percentual efetivo ser definido pela receita bruta acumulada nos 12 meses anteriores ao mês de competência), essa empresa suportaria uma carga tributária de 4,0% sobre a receita bruta do ano em curso, desconsiderando o ISS (6,0% menos 2,0%, conforme Tabela 2, início das últimas colunas);
 - concluindo, houve desoneração na passagem do Simples Federal para o Nacional, em face dos tributos federais, de 28,83% (percentual incidente sobre a receita bruta anual de 5,62%, no Simples Federal, para 4,0%, no Simples Nacional).
- o **empresa do segmento de serviço do Anexo III da LC nº 123/2006, com receita bruta anual de R\$ 300.000,00** (receita mensal linear de R\$ 25.000,00):
- no Simples Federal, essa empresa seria submetida ao percentual de 8,1% sobre a receita bruta mensal, enquanto sua receita bruta acumulada no decurso do ano-calendário não excedesse R\$ 240.000,00 (09 primeiros meses), e passaria ao percentual de 8,7% (a partir do décimo mês), quando a receita acumulada excedesse R\$ 240.000,01, como se vê na Tabela 1 (terceira coluna). Considerando o auferimento linear da receita mensal de R\$ 25.000,00, ao fim do ano-calendário, essa empresa suportaria uma carga tributária efetiva de 8,25% sobre sua receita bruta anual;
 - no Simples Nacional, estendendo a hipótese para que a empresa tenha a mesma receita bruta de R\$ 300.000,00 no atual e pregresso ano-calendário (isto em decorrência de o percentual incidente sobre a receita bruta mensal ser definido pela receita bruta acumulada nos 12 meses anteriores ao mês de competência), essa empresa suportará uma carga tributária de 6,76% sobre a receita bruta do ano em curso, desconsiderando o ISS (10,26% menos 3,5%, conforme Tabela 2, últimas colunas);
 - concluindo, houve desoneração na passagem do Simples Federal para o Nacional, em face dos tributos federais, de 22,04% (percentual

incidente sobre a receita bruta anual de 8,25%, no Simples Federal, para 6,76%, no Simples Nacional).

- o **Empresa do segmento de serviço do Anexo III da LC nº 123/2006, com receita bruta anual de R\$ 2.400.000,00** (receita mensal linear de R\$ 200.000,00)
- no Simples Federal, essa empresa começaria com o percentual de 8,1%, no mês de janeiro, passando por outros percentuais no curso do ano e terminaria com o percentual de 18,9% sobre a receita bruta mensal de dezembro, suportando um percentual efetivo de 13,6% sobre a receita bruta anual, sem o ISS;
 - no Simples Nacional, com as mesmas considerações acima, essa empresa suportará uma carga tributária de 12,42% sobre a receita bruta do ano em curso, desconsiderando o ISS (17,42% menos 5,0%, conforme Tabela 2, últimas colunas);
 - concluindo, houve desoneração na passagem do Simples Federal para o Nacional, em face dos tributos federais, de 9,5% (percentual incidente sobre a receita bruta anual de 13,6%, no Simples Federal, para 12,42%, no Simples Nacional).

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

Ainda se deve observar que, no Simples Nacional, é permitida a redução proporcional da imposição tributária referente às receitas decorrentes de aquisições sujeitas à tributação monofásica, por substituição tributária e receitas de operações para o exterior, hipóteses não acatadas no Simples Federal, como já anotado, o que pode aumentar a vantagem do regime vigente em face do decaído, que não permitia as exclusões citadas²⁵.

Na forma acima, para o segmento de Serviço e locação de bens móveis abrangidos pelo Anexo III da LC nº 123/2006 (que consta na tabela antes colocada), em relação aos tributos federais, vê-se que, na passagem do Simples Federal para o Nacional, houve uma

²⁵ Entretanto, para as creches, pré-escolas e agências terceirizadas dos correios, que pagavam a alíquota ordinária do Simples Federal, sem a majoração de 50% das empresas de serviço que tinham mais de 30% das receitas provenientes da atividade terciária, claramente houve um aumento da carga tributária do decaído para o vigente, em termos de tributos federais.

redução na carga tributária para aquelas atividades de serviço que já puderam aderir ao Simples Federal (exceto para creches, pré-escolas e agências terceirizadas dos correios).

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

- o uma empresa de pequeno porte da atividade de serviço do Anexo IV, por exemplo do ramo de construção civil, que paga a CPP no regime ordinário (por fora do Simples Nacional), no teto do regime (algo como uma receita bruta mensal próxima de R\$ 200.000,00), sofre uma imposição global de 11,85% sobre a receita bruta, a título de IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins, sem considerar o ISS (Tabela 3, última linha – 16,85% - 5%). Essa mesma empresa, caso desempenhasse uma atividade de serviço do Anexo III, sofreria uma imposição federal de 12,42% sobre a receita bruta, sem considerar o ISS, porém aqui incluindo a CPP (Tabela 2, última linha – 17,42% – 5%). Apesar de o percentual global do Anexo III acima exceder ligeiramente o do Anexo IV, no primeiro é incluída a CPP, que é individualmente o tributo federal mais gravoso²⁶. Isso implica que as atividades de serviço do Anexo IV foram tratadas de forma mais gravosa que as atividades do Anexo III da LC nº 123/2006;
- o agora se passa à atividade de serviço do Anexo V da LC nº 123/2006, naquela situação de menor carga tributária (empresas com maior peso da folha de pagamento em face da receita bruta anual), para uma empresa que esteja no teto das faixas do regime, como se vê na Tabela 3. Nessa linha, um produtor de *software* sofrerá uma imposição total de 17,18% sobre a receita bruta a título de todos os tributos federais abrangidos (IRPJ, CSLL, Cofins, PIS/Pasep e CPP), desconsiderando o ISS (última linha da Tabela 3, acima – 22,18% –

²⁶ Apenas para se ter uma idéia, a CPP, no Anexo III, na faixa teto da receita bruta (algo como uma receita bruta mensal próxima de R\$ 200.000,00), representa 7,83% dos 12,42% incidente sobre a receita bruta, ou seja, a maior parte da imposição tributária federal se refere à CPP.

5%). Essa empresa, caso desempenhasse atividade do Anexo III ao invés do V, suportaria uma imposição global federal de 12,42% sobre a receita bruta (como se viu no último exemplo do segmento de serviço do Anexo III, acima), também desconsiderando o ISS (o ISS é igual para todas as atividades de serviço dos Anexos III, IV e V). Aqui se pode comparar diretamente os percentuais acima, pois as hipóteses albergam todos os tributos federais, nos quais se vê claramente que as empresas do Anexo V (na melhor situação, que é aquela em que a folha de pagamento é mais expressiva em face da receita bruta anual) são sensivelmente mais agravadas que as do Anexo III da LC nº 123/2006. Por fim, caso se considere a pior situação das empresas do Anexo V da LC nº 123/2006, com menor representatividade da folha de salários sobre a receita bruta anual, a situação no Simples Nacional se agrava mais ainda, pois o percentual de 17,82% acima passa para 22,90%²⁷, decorrente do maior ônus tributário para as empresas do Anexo V que utilizam pouca mão-de-obra.

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

No caso específico das atividades do Anexo IV, intensivas de mão-de-obra, o pagamento da CPP ficou por fora do guarda-chuva do Simples Nacional, devendo ser paga no regime ordinário dos demais contribuintes. Essa exceção se justifica, sob a óptica do fisco, pelo fato de as atividades de construção civil (e assemelhadas) e serviço de vigilância, limpeza ou conservação serem intensivas de mão-de-obra, o que poderia impactar negativamente as contas da Previdência Social, pela desoneração levada a cabo na CPP. Este pesquisador tem fundadas dúvidas sobre a pertinência dessa exceção. Trata-se de casuismo legislativo, sem motivação jurídica, até porque todo o segmento do Anexo IV sofre a mesma carga tributária no âmbito da tributação pelo lucro presumido das demais atividades de serviço²⁸. Voltar-se-á, mais detalhadamente, a este ponto mais à frente nesta dissertação.

²⁷ Esse aumento decorre da diferença de carga tributária total de uma empresa em que a relação folha de pagamento, mais encargos, em face da receita bruta é menor que 10% e outra em que tal relação é igual ou maior que 40% (vide a última linha da tabela 3, quarta e sexta colunas).

²⁸ Mesmo essa argumentação, da relevância da CPP em setores intensivos de mão-de-obra, como a construção civil, conservação, vigilância ou limpeza, deve ser vista *cum grano salis*. E a razão para isso é muito simples.

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

A justificativa para uma variação do ônus tributário das atividades do Anexo V inversamente ao peso da folha de pagamento tem a ver com uma tentativa de impedir que profissionais liberais, com pequeno dispêndio salarial (em face da receita bruta), pudessem aderir ao Simples Nacional, com favor tributário, ou seja, impedir que o profissional liberal que desempenha sua atividade sem elemento de empresa (isso inferido a partir do reduzido dispêndio salarial), travestido de pessoa jurídica, pudesse utilizar qualquer vantagem no Simples Nacional²⁹. Observe que diversas das atividades do Anexo V tendem a ser desempenhadas no limite do empreendedor pessoa física e da empresa (fisioterapeutas x academia de ginástica ou desportiva; programadores x empresa produção de *software*; médicos x laboratórios de análise clínicas ou serviços de imagem). Ainda, a Administração Fiscal tinha a pretensão de que todas as atividades de serviço com opção vedada no Simples Nacional, caso adentrassem a este regime, obrigatoriamente deveriam fazê-lo pelo Anexo V da LC nº 123/2006³⁰.

Todas empresas abrangidas pelo Simples Nacional arrecadaram, no exercício financeiro de 2009, 2,76% da arrecadação tributária global da União (STN, 2010 C; RFB, 2010 E), aqui incluindo os tributos abrangidos pelas empresas citadas (sem a CPP), ou seja, o eventual aumento da desoneração partiria de um universo de contribuinte que não representa parcela expressiva da arrecadação federal, o que se leva a concluir que não é a exclusão de um ou outro serviço que iria impactar as contas do tesouro nacional ou previdência social. Por outro lado, tal inclusão certamente teria um efeito benéfico no segmento agraciado, desonerando-o, impactando positivamente a geração de emprego desse segmento, pois é conhecido o efeito alavancador no emprego em decorrência dos benefícios deferidos para as microempresas e empresas de pequeno porte, como já se apontou nesta pesquisa.

²⁹ Como se demonstrará mais à frente nesta monografia, em diversas situações o ônus tributário federal global das empresas do Anexo V da LC nº 123/2006 excede aquele que seria devido no regime ordinário da tributação pelo lucro presumido, a impedir qualquer burla na opção ao Simples Nacional.

³⁰ Encontra-se em curso na Câmara de Deputados o Projeto de Lei complementar PLP nº 591/10 (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2010), com previsão de votação no segundo semestre de 2010, que transfere atividades que hoje estão no Anexo V para o Anexo III (academias de atividades físicas, dança, artes marciais, por exemplo), bem como inclui atividade hoje vedada à opção no Simples Nacional diretamente no Anexo III (empresa prestadora de serviço de fisioterapia e terapia ocupacional). Ademais, permite a entrada de todas as atividades de serviço hoje vedadas, criando um Anexo VI, sendo que tais contribuintes pagariam a CPP pelo regime ordinário dos demais contribuintes.

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

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

Todas as considerações acima mostram que houve uma diminuição da carga tributária do Simples Federal para o Simples Nacional, aqui apenas considerando as atividades econômicas que puderam optar pelo regime decaído (comércio, indústria e algumas atividades de serviço do Anexo III da LC nº 123/2006³¹). Na época da definição dos percentuais que iriam constar na LC nº 123/2006, o Governo Federal trabalhou junto com o Congresso Nacional com uma perspectiva de aumentar a desoneração tributária no novo regime em até 5 bilhões de reais, já que os percentuais incidentes sobre a receita bruta constante no Simples Federal nunca tinham sido alterados, ou seja, um contribuinte que começou com determinado nível de percentual em 1997, pela simples evolução de suas receitas em decorrência do processo inflacionário, passou a migrar para os percentuais das faixas superiores, com o aumento do ônus tributário (*mutatis mutandis*, foi o que ocorreu em passado recente com o contribuinte pessoa física, para os quais a tabela do imposto de renda

³¹ Algumas atividades que não podiam aderir ao Simples Federal foram beneficiadas com a inclusão no Anexo III da LC nº 123/2006, como as escolas de ensino médio e de idiomas, propaganda e publicidade, escritórios de serviços contábeis e produções cinematográficas, audiovisuais, artísticas e culturais, sua exibição ou apresentação.

permaneceu congelada por diversos anos). Essa foi a motivação básica para diminuir o ônus tributário do Simples Federal para o Simples Nacional. Por outro lado, a discriminação dentro do segmento de serviços, sem um critério jurídico objetivo, implica em uma desarrazoada opção do legislador, sem qualquer justificativa, o que parece tisonar de inconstitucionalidade a via eleita.

4.4. A PROBLEMÁTICA DAS VEDAÇÕES À OPÇÃO NO ESTATUTO DA MICROEMPRESA DE 1984, NO SIMPLES FEDERAL E NO SIMPLES NACIONAL – UMA ANÁLISE À LUZ DA EVOLUÇÃO DO DIREITO POSITIVO E DA JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL

Superadas as considerações sobre a evolução da carga tributária do Simples Federal para o Simples Nacional, passa-se agora a discorrer sobre as vedações à opção nesses regimes tributários diferenciados, procedimento que o legislador vem tomando desde o Estatuto da Microempresa de 1984. Como se verá a seguir, há uma grande casuística na matéria, sendo difícil extrair alguma motivação que permeie todas as hipóteses de vedação. Aqui se fará a evolução das vedações à opção de 1984 a 2010 (Estatuto da microempresa de 1984, Simples Federal e Simples Nacional). Ademais, para verificar a aderência de cada hipótese de vedação ao que vem ocorrendo no plano fático, este pesquisador compulsou julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda – CARF (de dezembro de 2002 a dezembro de 2008), sucessor dos Conselhos de Contribuintes, em um total de 554 Acórdãos (CARF, 2010), todos os julgados do Superior Tribunal de Justiça, em total de 180 Acórdãos (STJ, 2010), e todos os julgados do Supremo Tribunal Federal (STF, 2010), em um total de 10 Acórdãos, referentes às exclusões de contribuintes do Simples Federal.

No tocante às vedações à opção no Simples Nacional, não foi possível um maior aprofundamento à luz das decisões dos tribunais citados, já que esse regime é recente e ainda não se cristalizou qualquer posição jurisprudencial, havendo apenas um número pequeno de litígios na justiça federal. Em todo caso, foram compulsados os 108 Acórdãos versando sobre todos os aspectos do Simples Nacional constantes do sítio do Conselho da Justiça Federal, abrangendo os Tribunais superiores e os Tribunais Regionais Federais do país (CJF, 2010). Pela modernidade do novo regime, não se encontrou qualquer julgado no âmbito do CARF.

Deve-se anotar que a jurisprudência firmada sob égide da Lei nº 9.317/96 (Simples Federal), no contencioso administrativo e judicial, é suficiente para se compreender

globalmente as controvérsias referentes às diversas hipóteses de vedação, inclusive no novel regime, pois normalmente elas vêm se perpetuando em todos os Estatutos, de 1984 até hoje.

Para facilitar a compreensão da presente matéria, confusa e cheia de excepcionalidades, a tipologia das vedações à opção aos regimes favorecidos e diferenciados das microempresas e empresas de pequeno porte será dividida em quatro espécies, decorrentes:

1. da natureza jurídica e constituição societária das empresas;
2. dos requisitos a serem cumpridos pelas empresas ou sócios;
3. das atividades econômicas desenvolvidas em si mesmas;
4. do exercício de atividades de profissões regulamentadas ou assemelhadas.

Abaixo, colaciona-se a primeira tabela que resume as **vedações decorrentes da natureza jurídica e constituição societária das empresas**:

Tabela 1

Vedações decorrentes da natureza jurídica e constituição societária das empresas	Estatuto da Microempresa de 1984	Simples Federal	Simples Nacional
Sociedade por ações	Vedada	Vedada	Vedada
Cujo capital participe outra PJ	Vedada	Vedada	Vedada
Que participe do capital de outra PJ	Vedada	Vedada (não se aplica a participação em cooperativa de crédito)	Vedada (não se aplica a participação em cooperativa de crédito)
Que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior	-----	Vedada	Vedada
Sócio domiciliado no exterior	Vedado (somente sócio pessoa física)	Vedado (somente sócio estrangeiro, residente no exterior)	Vedado
Sócios pessoas físicas	Empresa cujo titular ou sócio participe, com mais de 5%, do capital de outra empresa, desde que a receita bruta anual global das empresas ultrapasse o teto do regime	Empresa cujo titular ou sócio participe com mais de 10% do capital de outra empresa, desde que a receita bruta anual global das empresas ultrapasse o teto do regime (não se aplica a participação em cooperativa de crédito)	Inscrito como empresário ou que participe como sócio de outra empresa que receba tratamento diferenciado; que participe como sócio de outra empresa não beneficiada pelo Simples Nacional com mais de 10% do capital (não se aplica a participação em cooperativa de

			crédito); que participe como administrador de outra pessoa jurídica com fins lucrativos. Em todas as situações, a receita global das empresas deve exceder o teto do regime
De cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal	-----	Vedada	Vedada
Resultante de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento da pessoa jurídica	-----	Vedada (salvo em relação aos eventos ocorridos antes da vigência da Lei nº 9.317/96)	Vedada (incluindo eventos ocorridos nos 05 anos anteriores à vigência da LC nº 123/2006)

Antes de tudo, vê-se que o legislador ordinário do Simples Federal foi mais profuso nas hipóteses de vedação de empresas em decorrência da natureza jurídica ou da composição societária em face do Estatuto de 1984, certamente em decorrência do pequeno aprendizado obtido no âmbito do primevo diploma, que somente abrangia empresas de porte muito reduzido, bem como pela similaridade com as vedações que existiam no âmbito da opção pela tributação pelo lucro presumido à época da instituição do Simples Federal, como se verá mais à frente.

Entretanto, parece claro que houve um mero repisar de hipóteses de vedação no ponto em debate, nos três Estatutos, pois há hipóteses de difícil compreensão. Assim, por exemplo, qual a motivação para impedir uma sociedade por ações de aderir aos regimes incentivados? Primeiramente, dificilmente uma sociedade por ações teria uma receita bruta anual dentro dos parâmetros do Estatuto de 1984 (e mesmo do Simples Federal e Nacional), até porque, é cediço, essa forma de constituição societária está voltada para médias e grandes empresas, em regra com receita bruta anual muito maior que os tetos dos regimes, atual e decaídos. Em segundo lugar, não há qualquer sentido em discriminar uma sociedade por ações em face de uma sociedade por cotas de responsabilidade limitada, quando ambas tenham a mesma receita bruta anual, eventualmente militando no mesmo segmento. Aparentemente, a vedação da opção das sociedades por ação no Simples Federal e Nacional foi uma mera repetição da vedação do Estatuto de 1984 (e que constava, outrora, também como vedação à opção pelo lucro presumido), sem qualquer justificativa jurídica plausível.

A comprovar que as vedações acima são uma mera repetição passada de Estatuto para Estatuto, sem maiores reflexões, todas, com redações quase idênticas, constavam

tradicionalmente como vedações à opção pelo lucro presumido, como se pode ver no art. 5º da Lei nº 8.541/92 ou no art. 36 da Lei nº 8.981/95, vedações em bom tempo revogadas pelo art. 18, III, da Lei nº 9.718/98, já que atualmente não há qualquer dos empecos acima à opção pelo lucro presumido.

Ainda, vê-se uma preocupação do legislador (ordinário e complementar) com a possibilidade de a pessoa jurídica incentivada se desmembrar artificialmente, criando empresas matrizes com participações cruzadas, ou com os mesmos sócios participando de empresas interligadas, as quais, em conjunto, tivessem uma receita bruta superior ao teto dos regimes incentivados. O legislador complementar, inclusive, ampliou sensivelmente as hipóteses de vedação da participação do sócio pessoa física da empresa do Simples Nacional em outros empreendimentos, como se vê na Tabela 1, acima, incluindo a vedação à participação com mais de 10% no capital de outra empresa não incentivada ou a participação dele como administrador de outra empresa, sempre que a receita bruta conjunta das empresas, incentivada e não incentivada, extrapole o teto do Simples Nacional.

A motivação para tais exclusões também é destituída de qualquer fundamento jurídico (ou econômico) sólido. Observe que não há qualquer sentido em vedar a opção de uma pessoa jurídica, dentro dos parâmetros do regime, apenas porque um dos sócios tem uma participação minoritária em outra empresa, as quais, em conjunto, excedam o teto do regime, ou mesmo que haja uma participação cruzada entre duas empresas, quando claramente se justifica a existência de ambas, sem qualquer abuso societário ou de direito, muitas vezes militando, as empresas, em mercados distintos³².

O que não se pode acatar é o abuso de direito, em que uma mesma atividade econômica, que poderia e deveria ser desenvolvida por uma única empresa, seja objeto de atos simulatórios, com os sócios desmembrando as empresas, ou efetivando participações cruzadas, com o objetivo claro de manter as empresas individuais dentro dos limites do regime incentivado, de maneira artificial. Ocorre que essas situações não precisavam ser colocadas como critério objetivo de exclusão dos regimes, pois o fisco sempre pôde descaracterizar essas estruturas societárias, na forma do art. 149, VII, do Código Tributário Nacional (*art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade*

³² Os Estados implantaram na época do Simples Federal uma série de regimes diferenciados para favorecer as microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito do ICMS, muitos com vedações similares ao Simples Federal. Porém, similaridade não é igualdade, e o regime da Paraíba, por exemplo, denominado ParaíbaSim, vedava a participação de empresa cujo sócio tivesse participação no capital social de outra empresa da mesma atividade econômica ou atividade integrada, quando ambas extrapolassem o limite da receita bruta do regime (art. 6º, III, da Lei paraibana nº 7.332/2003), ou seja, exigia que as empresas participassem da mesma atividade econômica, não alcançando empresas de mercados diversos, a demonstrar a inteligência do legislador paraibano.

administrativa nos seguintes casos: VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação), efetuando o lançamento de ofício pela tributação ordinária das pessoas jurídicas, excluindo as empresas do regime incentivado.

Para tentar demonstrar empiricamente a impertinência das vedações acima, este pesquisador resolveu confrontá-las com a amostra extraída do contencioso administrativo fiscal federal (CARF, 2010) e com a jurisprudência do STJ (STJ, 2010) referente aos litígios surgidos pela exclusão de empresas do Simples Federal.

De plano aqui se anota que este pesquisador não encontrou qualquer Acórdão do STJ versando sobre as hipóteses de vedações da Tabela 1, acima.

Já a amostra do contencioso administrativo foi composta de Acórdãos da 1ª Câmara e da 3ª Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, julgados de dezembro de 2002 a dezembro de 2005 (Primeira Câmara) e janeiro de 2006 a dezembro de 2008 (Terceira Câmara), tendo sido compulsados 554 Acórdãos, como já dito, que julgaram irresignações contra Atos Declaratórios de Exclusão do Simples Federal de contribuintes emitidos pela Secretaria da Receita Federal (CARF, 2010), gerados por incompatibilidade entre as atividades desempenhadas pelos contribuintes ou problemas na constituição societária das empresas, com o resultado tabelado abaixo para o ponto em foco:

Tabela 2

Motivação da Exclusão	Quantidade de eventos
Que tenha sócio estrangeiro, residente no exterior	0
Constituída sob qualquer forma, de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal	0
Que seja filial, sucursal, agência ou representação, no país, de pessoa jurídica com sede no exterior	0
Cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa, desde que a receita bruta global das empresas ultrapasse o limite do regime incentivado	60
De cujo capital participe, como sócio, outra pessoa jurídica	3
Que participe do capital de outra pessoa jurídica	4
Que seja resultante de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento da pessoa jurídica, salvo em relação aos eventos ocorridos antes da vigência desta Lei	0
Cujo titular, ou sócio com participação em seu capital superior a 10% (dez por cento), adquira bens ou realize gastos em valor incompatível com os rendimentos por ele declarados	0
Representação de pessoa jurídica com sede no exterior	1
Constituída sob a forma de sociedade por ações	0

Como se vê acima, a única vedação com uma quantidade de eventos expressivos no contencioso administrativo é a situação da empresa cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa, desde que a receita bruta delas ultrapasse o teto do regime incentivado, implicando que um número expressivo de empresas (e sócios respectivos) tentou se enquadrar no Simples Federal violando essa expressa disposição da Lei nº 9.317/96. Esta hipótese de vedação era (e é) facilmente detectável pelos sistemas eletrônicos da Secretaria da Receita Federal do Brasil, a partir do cruzamento das informações cadastrais das empresas e dos sócios, o que explica, por si só, a quantidade de eventos no contencioso administrativo federal.

Entretanto, como já dito, a situação acima, em si mesma, não deveria gerar qualquer embaraço à manutenção da empresa no Simples Federal (ou Nacional), basicamente porque a exclusão somente seria devida se o titular das empresas, ardilosamente, constituísse diversas outras, no mesmo segmento econômico, para se enquadrar nos limites do regime incentivado, não havendo justificativa para vedar o acesso de duas empresas independentes ao Simples Federal (ou Nacional), participantes de mercados e segmentos diversos, unicamente em decorrência de haver um sócio comum entre as empresas (como se viu, na nota de rodapé antes colada, no regime simplificado estadual Paraibasim).

Na linha acima, ainda se vêem 3 exclusões decorrentes do fato de a empresa ter como sócio outra pessoa jurídica e 04 exclusões decorrentes da empresa incentivada participar do capital de outra pessoa jurídica. Tais hipóteses de exclusão, em si mesma, também não justificariam a vedação à adesão ao regime, pois nada há de extravagante no fato de uma pequena empresa participar, por exemplo, do capital de outra pequena empresa, de ramo diverso. Incabível é a existência de duas empresas de pequeno porte, do mesmo ramo, em mercados comuns, terem participações cruzadas, com claro desiderato de burlar o teto do regime. Porém, para tal situação, o fisco já detinha da norma complementar do CTN antes citada, suficiente para vedar o acesso indevido.

Neste ponto, em toda pesquisa no universo antes citado, este pesquisador somente encontrou um único evento em que se comprovou a clara simulação no desmembramento de empresas, no qual se percebe que houve uma tentativa de burla para manutenção no regime de empresas ligadas, com receita bruta acima do teto (CARF, 2010), sendo que, nos demais casos, houve apenas a identificação de irregularidades societárias a partir do cadastro do fisco, sem comprovação da montagem de alguma estrutura dolosa, com fraude ou simulação. Trata-se do Acórdão nº 303-32.460, da Terceira Câmara do Terceiro de Contribuintes do Ministério

da Fazenda, relator o Conselheiro Sílvio Marcos Barcelos Fiúza, sessão de 19/10/2005, que restou assim ementado:

EMPRESAS COLIGADAS. SIMULAÇÃO. FATURAMENTO SUPERIOR AOS LIMITES ESTABELECIDOS NOS INCISOS I E II DO ART. 9º DA LEI 9.317/96. EXCLUSÃO DA EMPRESA DO "SIMPLES". POSSIBILIDADE. Recurso voluntário julgado IMPROCEDENTE, para que seja mantida a decisão recorrida, uma vez que a exclusão da contribuinte do "SIMPLES" se deu mediante cabal comprovação de simulação que objetivava enquadrá-la, indevidamente, nos limites da Lei 9.317/96.

Em relação aos outros eventos, sem registro ou com quantidades marginais, simplesmente confirma a hipótese de que não deveriam estar na lei, como defendido por este pesquisador. Se tivessem alguma importância, certamente a fiscalização da Receita Federal teria proposto a exclusão de um número expressivo de contribuintes nesses casos, gerando um contencioso administrativo, o que não ocorreu.

Outro ponto que merece reflexão é uma abordagem um pouco xenófoba da legislação atual e última decaída, primeiro vedando que empresas com sócios residentes no exterior aderissem aos regimes incentivados, e depois impedindo que empresa que fosse filial, sucursal, agência ou representação, no país, de pessoa jurídica com sede no exterior, pudesse aderir ao regime diferenciado. Obviamente que essa redação está intimamente associada à defesa da soberania nacional e do mercado interno (arts. 170, I, e 219, ambos da Constituição da República), porém aqui não se entende como esses pequenos organismos econômicos, isoladamente, detidos por alienígenas, possam atentar contra esses valores constitucionais. Ademais, no tocante ao sócio com residência no estrangeiro, não se deve esquecer que a Emenda Constitucional nº 06/95 alterou a redação do art. 170, IX, da Constituição, deferindo agora um tratamento diferenciado às empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sede e administração no país, e não mais as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte, ou seja, o domicílio do sócio no exterior não poderia funcionar como discriminação de empresas no Brasil, exceto se estivesse presente um imperativo constitucional como a defesa da segurança nacional³³.

Por tudo, não se vê sentido, atualmente, em manter a discriminação acima para as empresas constituídas sob as leis do Brasil, inclusive lembrando, em decorrência do porte, a maior probabilidade das empresas acima citadas provirem de países vizinhos, inclusive do

³³ Diferentemente do que pode ocorrer, por exemplo, com a propriedade por pessoas físicas estrangeiras de empresas aéreas, atividade crítica para a segurança nacional. Por essa razão, o art. 181, II e § 4º, da Lei nº 7.565/86 (Código Brasileiro de Aeronáutica) exige que 4/5 do capital com direito a voto dessas companhias pertençam a brasileiros.

Mercosul, as quais deveriam obter o mesmo tratamento diferenciado das demais empresas brasileiras, já que caminhamos inexoravelmente para uma integração na América do Sul, sendo desarrazoado manter este tipo de discriminação, no ponto aqui enfocado.

Agora se passa a apreciar as exclusões **decorrentes de requisitos a serem cumpridos pelas empresas ou sócios**, como se vê na tabela a seguir:

Tabela 3

Exclusões decorrentes de requisitos a serem cumpridos pelas empresas ou sócios	Estatuto da Microempresa de 1984	Simples Federal	Simples Nacional
Que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa	-----	Vedada (somente que tivesse débito inscrito em Dívida Ativa da União ou do INSS, cuja exigibilidade não esteja suspensa)	Vedada
Cujo titular, ou sócio que participe de seu capital com mais de 10% (dez por cento), esteja inscrito em Dívida Ativa da União ou do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, cuja exigibilidade não esteja suspensa	-----	Vedada	-----
Cujo titular, ou sócio com participação em seu capital superior a 10% (dez por cento), adquira bens ou realize gastos em valor incompatível com os rendimentos por ele declarados.	-----	Vedada	-----

Primeiro se deve observar que não havia quaisquer das vedações acima no Estatuto da Microempresa de 1984.

Acima se percebe que o legislador do Simples Federal criou uma série de obstáculos à adesão de empresas voltada às figuras dos sócios. Considerando a separação patrimonial que há em nosso sistema jurídico entre a pessoa jurídica formalmente constituída e as pessoas naturais de seus sócios, há fundada dúvida quanto à juridicidade do procedimento perpetrado no Simples Federal, misturando as figuras dos sócios e das empresas. Esse tipo de obstáculo à fruição de benefício tributário é o que se conhece costumeiramente como sanção política.

Em boa hora veio o legislador do Simples Nacional, superando os óbices no tocante aos sócios, reconhecendo que uma pendência fiscal do sócio pessoa física não teria o condão de impedir o regular funcionamento da pessoa jurídica respectiva.

Por outro lado, manteve e alargou a necessidade da regularidade fiscal da própria empresa que busca o regime incentivado, não mais apenas abrangendo as empresas com débitos que não estivessem com exigibilidade suspensa na dívida ativa da União e do INSS, como ocorria no Simples Federal, mas incluindo na vedação todos os débitos (inscritos ou não em dívida ativa) das três Fazendas Públicas envolvidas, além do INSS. Aqui andou bem o legislador, pois se deve lembrar que o contribuinte em débito com a seguridade social não poderá fruir de quaisquer benefícios ou incentivos fiscais (art. 195, § 3º, da Constituição da República) e, como se demonstrará nesta pesquisa, o regime do Simples Nacional é claramente incentivado, abrangendo contribuições sociais previdenciárias, sendo de rigor manter a presente vedação.

Utilizando a mesma base de dados dos Acórdãos do Terceiro Conselho Contribuintes do Ministério da Fazenda (CARF, 2010A), já citada, apreendeu-se um total de 165 exclusões de decorrentes de Empresa ou sócio com mais 10% do capital que tenha débito inscrito em Dívida Ativa da União ou do Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, cuja exigibilidade não esteja suspensa, de um universo pesquisado de 554 Acórdãos, a demonstrar que o fisco vinha rotineiramente efetuando a verificação da regularidade fiscal da empresa e dos sócios. Ainda, não se encontrou um único evento associado à empresa cujo titular, ou sócio com participação em seu capital superior a 10% (dez por cento), tivesse adquirido bens ou realizasse gastos em valor incompatível com os rendimentos por ele declarados, a demonstrar que essa era uma hipótese sem expressividade, ficando claro que andou bem o legislador complementar quando a excluiu.

Compulsando os Acórdãos dos Tribunais superiores e dos Tribunais Regionais Federais (CJF, 2010) no tocante às exclusões de empresas em decorrência da presença de débitos com as Fazendas Públicas e INSS, já sob égide do Simples Nacional, vê-se que há diversos Acórdãos versando sobre essa hipótese de exclusão, na qual se assevera a higidez dessa exceção legal. Como exemplo, por todos, veja-se o Acórdão prolatado no julgamento da AC 2009.71.05.001942-5, relatora a Juíza Luciane Amaral Corrêa Münch, Segunda Turma do TRF-4ª Região, sessão de 23/03/2010, unânime, que restou assim ementado:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MANDADO DE SEGURANÇA. SIMPLES NACIONAL. LC Nº 123/06, ART. 17, IMPOSSIBILIDADE - EXISTÊNCIA DE DÉBITO COM A FAZENDA PÚBLICA - LC Nº 123/2006.

EXCLUSÃO. 1. Não poderão recolher os impostos e as contribuições na forma do Simples Nacional empresas que possuem débito com a Fazenda Pública. Dicção do artigo 17, V, da Lei Complementar n.º 123/2006. 2. A notificação referente à exclusão do SIMPLES foi feita, primeiramente, pela via postal, no endereço constante no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) e, posteriormente, por edital, não havendo, portanto, qualquer irregularidade no procedimento administrativo de exclusão.

Agora, passa-se a apreciar **as atividades econômicas vedadas, em si mesmas consideradas**, como se vê na tabela a seguir:

Tabela 4

Atividades Vedadas	Estatuto da Microempresa de 1984	Simples Federal	Simples Nacional
Importação de produtos estrangeiros, salvo se estiver situada em área da Zona Franca de Manaus ou Amazônia Ocidental	Vedada	Havia essa vedação, posteriormente revogada pela MP 2.158/2001	-----
Armazenamento e depósito de produtos de terceiros; propaganda e publicidade, excluídos os veículos de comunicação	Vedada	Vedada	-----
Instituição financeira em sentido lato (instituição do mercado financeiro, de capitais, previdência privada e seguradoras)	Vedada (somente câmbio, seguro e distribuição de títulos e valores mobiliários)	Vedada	Vedada
Cooperativa, salvo as de consumo	-----	Vedadas as cooperativas de crédito	Vedada
<i>Factoring e asset management</i>	-----	Vedada somente <i>factoring</i>	Vedada
Industrialização de bebidas, líquidos alcoólicos, vinagres, tabaco, armas de fogo e munição, inclusive venda no atacado	-----	Vedada (apenas industrialização, por conta própria ou por encomenda, de bebidas, líquidos alcoólicos, vinagres e tabaco)	Vedada
Prestação de serviço de vigilância, limpeza, conservação e locação de mão-de-obra	-----	Vedada	Vedada (apenas a cessão ou locação de mão-de-obra)
Compra e venda, loteamento, incorporação, construção, locação e administração de imóveis	Vedada (compra e venda, loteamento, incorporação, locação e administração de imóveis)	Vedada	Vedada somente locação, incorporação de imóveis e locação de imóveis próprios, exceto quando se referir à prestação de

			serviços tributados pelo ISS
Transporte intermunicipal e interestadual de passageiros; serviço de energia elétrica (geração, transmissão, distribuição e comercialização); importação ou fabricação de automóveis ou motocicletas; importação de combustíveis	-----	-----	Vedada

A primeira vedação acima, oriunda do primevo Estatuto das Microempresas, fazia sentido no tempo em que a importação era objeto de rígido controle pelas autoridades cambiais, em decorrência dos problemas em nossa balança de pagamentos (outrora também havia espécie similar de vedação na opção pelo lucro presumido, na forma do art. 36, XIII e XIV, da Lei nº 8.981/95). Atualmente, tal situação perdeu relevância, tendo o legislador ordinário, desde a Medida Provisória nº 2.158/2001, revogado a vedação. A vedação da atividade de armazenamento e depósito de produtos de terceiros também vinha do Estatuto de 1984, a qual foi repisada na Lei nº 9.137/96, não sendo novamente editada no Simples Nacional, pois não há qualquer relevância nessa atividade a justificar um tratamento de exceção.

A atividade de propaganda e publicidade, excluídos os veículos de comunicação, era outra atividade vedada desde o Estatuto de 1984, sendo repisada na Lei nº 9.317/96. Dentro da maior abertura do Simples Nacional para o segmento de serviços, tal vedação não mais foi reeditada.

Na seqüência, vem uma tradicional vedação à adesão aos regimes tributários diferenciados para as microempresas e empresas do segmento referente às instituições financeiras e assemelhadas. Essa vedação se justifica pelo rígido controle que a autoridade monetária e cambial exerce nesse segmento empresarial, devendo ressaltar, por oportuno, que o porte de tais empresas (exceto as *factorings*), em si mesmo, normalmente já extrapolaria os limites de receita bruta dos regimes em foco. Ademais, trata-se de segmento ordinariamente privilegiado em termos de lucratividade, não parecendo plausível o deferimento de qualquer regime tributário mais benéfico, aqui lembrando que o segmento financeiro sequer pode aderir à tributação pelo lucro presumido³⁴.

³⁴ Também é tradicional a vedação das empresas do segmento financeiro e *factoring* à tributação pelo lucro presumido, como se ver pelo ainda vigente art. 14, II e VI, da Lei nº 9.718/98.

Sorte parecida socorre os segmentos de tabaco, bebidas, armas e munições, sendo os dois primeiros objetos de tratamento tributário específico, em regra mais gravoso, com rígido controle por parte da Secretaria da Receita Federal do Brasil, e os dois últimos também objeto de rígido controle por parte das autoridades militares e policiais. Inegavelmente, são setores que não merecem um tratamento tributário mais benéfico, ao contrário, o tratamento deve ser mais gravoso que os demais segmentos, pela ausência de essencialidade de tais produtos (e pela possibilidade de dano à saúde humana).

Os segmentos seguintes (prestação de serviço de vigilância, conservação, limpeza, locação ou cessão de mão-de-obra e associados à construção civil e atividades daí decorrentes) sofreram um maior grau de abertura no Simples Nacional. Assim, por exemplo, já se permite que o segmento de prestação de serviço de vigilância, conservação, limpeza e construção civil se vincule ao Simples Nacional, com pagamento da Contribuição Previdenciária Patronal – CPP por fora do regime, o que já foi um sensível avanço, no sentido de abarcar as atividades de serviço exercidas pelas microempresas e empresas de pequeno porte, as quais tradicionalmente vinha sendo objeto de resistência por parte do legislador (e da Administração Fiscal Federal).

Por fim, o legislador complementar do Simples Nacional erigiu a vedação a alguns segmentos novos (transporte intermunicipal e interestadual de passageiros; serviço de energia elétrica – geração, transmissão, distribuição e comercialização –; importação ou fabricação de automóveis ou motocicletas; importação de combustíveis), voltados para setores econômicos específicos, com tributação diferenciada, ainda não sendo possível avaliar a pertinência, ou não, dessas vedações.

E para concluir a tipologia das vedações, traz-se o ponto de maior controvérsia, administrativa e judicial, vinculado aos óbices **decorrentes do impedimento à adesão das empresas de prestação de serviços exercidos por profissões específicas, notadamente a prestação de serviço de profissões legalmente regulamentadas**. Abaixo, breve quadro sinótico da evolução da matéria:

Tabela 5

Estatuto da Microempresa de 1984 (redação original – art. 3º, VI, da Lei nº 7.256/84)	Simples Federal (art. 9º, XIII, da Lei nº 9.317/96)	Simples Nacional (art. 17, XI, da LC nº 123/2006)
Empresas que prestem serviços profissionais de médico, engenheiro,	Pessoas jurídicas que prestem serviços profissionais de corretor, representante comercial,	Pessoa jurídica que tenha por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de

advogado, dentista, veterinário, economista, despachante e outros serviços que se lhes possam assemelhar	despachante, ator, empresário, diretor ou produtor de espetáculos, cantor, músico, dançarino, médico, dentista, enfermeiro, veterinário, engenheiro, arquiteto, físico, químico, economista, contador, auditor, consultor, estatístico, administrador, programador, analista de sistema, advogado, psicólogo, professor, jornalista, publicitário, fisicultor, ou assemelhados; e de qualquer outra profissão cujo exercício dependa de habilitação profissional legalmente exigida	atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, bem como a que preste serviços de instrutor, de corretor, de consultor, de despachante ou de qualquer tipo de intermediação de negócios
--	---	--

Aqui se deve notar que o art. 51 da Lei nº 7.713/88, citando a isenção do IRPJ instituída pelo Estatuto da Microempresa de 1984, expressamente excluiu as *“empresas que prestem serviços profissionais de corretor, despachante, ator, empresário e produtor de espetáculos públicos, cantor, músico, médico, dentista, enfermeiro, engenheiro, físico, químico, economista, contador, auditor, estatístico, administrador, programador, analista de sistema, advogado, psicólogo, professor, jornalista, publicitário, ou assemelhados, e qualquer outra profissão cujo exercício dependa de habilitação profissional legalmente exigida”* da isenção do IRPJ, alargando expressamente as restrições do Estatuto de 1984. Esta redação foi basicamente assenhoreada pelo art. 9º, XIII, da Lei nº 9.317/96, que apenas discriminou expressamente mais algumas profissões (representante comercial, dançarino, arquiteto, veterinário, consultor, diretor de espetáculos e fisicultor), mantendo, entretanto, a vedação de todas as atividades de profissão legalmente regulamentada (e assemelhadas).

Para uma perfeita compreensão da vedação ora em debate, centrada na vedação da opção de profissões específicas, notadamente a prestação de serviço de profissões legalmente regulamentadas, faz-se necessário fazer um apanhado da tipologia societária existente na época da Lei nº 9.317/96³⁵ (empresa individual, sociedade civil de profissão legalmente regulamentada e sociedades mercantis) e posterior ao novo Código Civil (empresário individual, sociedade empresária e sociedade simples).

Primeiramente, passa-se a apreciar o quadro normativo societário (e tributário) quando da publicação da Lei nº 9.317/96.

No regime do Código Civil de 1916 e legislação superveniente, as sociedades de prestação de serviço de profissão legalmente regulamentada eram incorporadas como

³⁵ Aqui não se fará menção ao Estatuto da Microempresa de 1984, pois as vedações eram similares ao regime da Lei nº 9.317/96.

sociedades civis (art. 16, I, do Código Civil de 1916) e, sob égide do Decreto-lei nº 2.397/87, os lucros dessas sociedades eram considerados automaticamente distribuídos aos sócios no encerramento do período-base, com tributação pelo imposto de renda na fonte, como antecipação do devido pelos sócios, não havendo a incidência de imposto de renda na pessoa jurídica. É o que doutrinariamente se chama de regime de transparência fiscal das sociedades de prestação de serviço, havendo tal regime em outros países, como Portugal (XAVIER, 2008, p. 223). Esse regime fiscal funcionou até o exercício financeiro de 1996, tendo sido revogado pelo art. 55 da Lei nº 9.430/96, o qual submeteu as sociedades civis ao regime geral de tributação das demais pessoas jurídicas (lucro presumido, real e arbitrado) a partir de 1997. Aqui, como se pode observar pela tabela 5 acima dos regimes decaídos e vigente, as sociedades civis de prestação de serviço de profissão legalmente regulamentada não podiam aderir ao regime da Lei nº 9.317/96.

A par das sociedades civis, tinham-se as sociedades mercantis e empresas individuais, tríduo essencial para ação do empreendedor na atividade econômica, com organização dos fatores de produção, para produzir e fazer circular bens e serviços, com fim especulativo de lucro.

A sociedade mercantil não oferece maiores dúvidas, existindo quando duas ou mais pessoas, ligadas pelo *affectio societatis*, efetuavam contrato de sociedade entre si, objetivando a produção e venda a terceiros de bens ou serviços, com o fim especulativo de lucro. Essas sociedades, desde que não estivessem com suas atividades expressamente vedadas nos Estatutos diferenciados acima, podiam aderir a eles.

Já a empresa individual é aquela de titularidade unipessoal, igualmente com o fim de organizar os fatores de produção (capital, mão-de-obra, insumos e tecnologia), para promover a produção e circulação de bens e serviços. Nesse ponto, deve-se observar que há em paralelo o conceito de firma individual, utilizado na legislação do imposto de renda, como uma das espécies de empresa individual (art. 150 do Decreto nº 3.000/99). Na prática, há uma confusão terminológica entre firma individual e empresa individual, não sendo possível apreender uma diferença entre o gênero e a espécie, como se pode ver em Andrade Filho (2008, p. 485 a 504).

Em termos de direito tributário (art. 150 do Decreto nº 3.000/99), as empresas individuais (*firmas individuais; as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços; as pessoas físicas que promoverem a incorporação de prédios em condomínio ou loteamento de*

terrenos) são equiparadas às pessoas jurídicas para os efeitos do imposto de renda. Entretanto, algumas pessoas físicas que, individualmente, exercem determinadas atividades profissionais legalmente regulamentadas, ou não³⁶, jamais podem ser equiparadas à tributação da pessoa jurídica, devendo ser tributadas como pessoa física.

Dessa forma, a empresa individual, desde que pudesse ser equiparada à pessoa jurídica, fruindo das normas da tributação da pessoa coletiva, e não incidisse em alguma das atividades vedadas, poderia aderir aos regimes diferenciados das microempresas e empresas de pequeno porte.

Esse era o quadro normativo, societário e fiscal, vigente nos primeiros anos após a publicação da Lei nº 9.317/96.

Já com a publicação do Novo Código Civil, adotando a teoria da empresa, houve uma alteração dos tipos societários acima citados, surgindo a figura do empresário individual, aquele que profissionalmente desenvolve atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços (art. 966 do Código Civil), em todo assemelhado à empresa individual; a sociedade empresária, com exercício da atividade antes transcrita, quando pessoas celebram contrato de sociedade que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados (arts. 966, 982 e 983 do Código Civil); e a sociedade simples ou não empresária (arts. 982 e 983 do Código Civil).

O conceito de atividade empresária, elemento essencial para distinguir as sociedades, empresária e simples, veio lançado no art. 966 do Código Civil, no denominado elemento de empresa, *verbis*:

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

³⁶ Atividades descritas no Art. 150, § 2º, do Decreto nº 3.000/99 – Atividades de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas; profissões, ocupações e prestação de serviços não comerciais; agentes, representantes e outras pessoas sem vínculo empregatício que, tomando parte em atos de comércio, não os pratiquem, todavia, por conta própria; serventuários da justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros; corretores, leiloeiros e despachantes, seus prepostos e adjuntos; exploração individual de contratos de empreitada unicamente de labor, qualquer que seja a natureza, quer se trate de trabalhos arquitetônicos, topográficos, terraplenagem, construções de alvenaria e outras congêneres, quer de serviços de utilidade pública, tanto de estudos como de construções; e exploração de obras artísticas, didáticas, científicas, urbanísticas, projetos técnicos de construção, instalações ou equipamentos, salvo quando não explorados diretamente pelo autor ou criador do bem ou da obra.

Leslie Amendolara (2008, p. 74) assim detalha o elemento de empresa:

A doutrina tem considerado, embora sem estabelecer uma definição clara, que seriam elementos de empresa: a profissionalização, organicidade e economicidade. A profissionalização caracteriza-se pela presença, na sociedade, de um quadro de profissionais especializados, exercendo suas atividades com permanência dentro de uma hierarquia. A organicidade, como salienta Adalberto Simão Filho, ‘põe em funcionamento um fundo de comércio que vincula, através de empresário individual ou societário, ente personalizado, cuja missão é representar juridicamente a empresa no mundo de negócios e cujos atos são praticados repetidamente, em série orgânica, e são sempre comerciais, pela sua própria natureza’. A economicidade decorre da atividade empresarial na produção e circulação de bens e serviços. Na economia de mercado, ela se manifesta pela interação de compradores e vendedores, que ditarão o preço das mercadorias ou dos serviços, sem interferência de cartéis ou do Estado. Outro aspecto fundamental é a perseguição do lucro, condição para sua sobrevivência e desenvolvimento, remuneração e geração de riqueza para os sócios.

Manoel Ignácio Torres Monteiro (2008, p. 53 e 54) assim estrema sociedade empresária e simples, com foco no elemento de empresa:

A expressão elemento de empresa refere-se a situações em que a atividade profissional intelectual, científica, literária ou artística é absorvida pela atividade empresarial, da qual se tornaria um mero elemento. Segundo a doutrina predominante, para que essas sociedades sejam consideradas empresárias, seria necessária a existência de uma estrutura empresarial, na qual terceiros não-sócios ou empregados concorram para a execução da atividade fim, e, de outro lado, os sócios exerçam também atividades de coordenação dos fatores de produção. Esse conceito pode ser melhor entendido com base nos seguintes Enunciados da III Jornada de Direito civil do Conselho de Justiça Federal:

194 – Os profissionais liberais não são considerados empresários, salvo se a organização dos fatores de produção for mais importante que a atividade pessoal desenvolvida.

195 – A expressão elemento de empresa demanda interpretação econômica, devendo ser analisada sob égide da absorção da atividade intelectual, de natureza científica, literária ou artística, como um dos fatores da organização empresarial.

Nessa ordem de idéias, por exemplo, uma sociedade de contadores, com dois membros, apoiada por uma secretária, não seria uma sociedade empresária, mas uma sociedade simples, pois os sócios membros estariam diretamente vinculados à prestação do serviço do objeto social da sociedade. Ao revés, essa mesma sociedade dos dois sócios contadores, contando com vários outros contabilistas contratados, com secretárias e auxiliares, seria uma sociedade empresária, já que os sócios não mais estariam “diretamente envolvidos na prestação de serviços de contabilidade, mas coordenam e supervisionam o trabalho executado pelos empregados na empresa, que é diretamente relacionado com o objeto social da sociedade” (MONTEIRO, 2008, p. 54).

E a questão que aqui se coloca é se a nova tipologia societária trazida pelo Código Civil, de alguma forma, teria o condão de alterar o regime das exceções previsto no art. 9º, XIII, da Lei nº 9.317/96, com reflexos no art. 17, XI, da LC nº 123/2006. Essa questão tentará ser resolvida com uma apreciação da evolução das mudanças legislativas e da interpretação jurisprudencial, administrativa e judicial, do art. 9º, XIII, da Lei nº 9.317/96, o que se fará a seguir.

As vedações dos regimes decaídos tencionavam obstar a opção das atividades expressamente citadas, das atividades assemelhadas às citadas e a totalidade das atividades que dependessem de habilitação legalmente exigida. Em essência, o objetivo básico era impedir que pessoas físicas que prestavam serviço de profissões legalmente regulamentadas, travestidas de pessoa jurídica, pudessem aderir aos regimes decaídos (tais pessoas físicas caso, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de prestação de serviço de profissão legalmente regulamentada – médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas – com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de serviços, devem tributar seus rendimentos como pessoas físicas, na forma do art. 150, § 2º, I, do Decreto nº 3.000/99, como se viu).

No caso do Simples Federal, com seu escopo aumentado em face do Estatuto da Microempresa de 1984, parecia também haver, por parte do fisco federal, uma outra motivação, subjacente, para vedar à opção da quase totalidade do segmento de serviço, a partir de uma interpretação elástica do art. 9º, XIII, da Lei nº 9.317/96, englobando não somente as atividades de prestação de serviço de profissões legalmente regulamentadas, mas muitas outras que não tivessem a opção expressamente deferida, a partir da dicção “assemelhados” constante do inciso em foco, como, por exemplo, as empresas prestadoras de serviços de reparação e manutenção de aparelhos celulares³⁷, de agenciamento de carga, aérea e serviços auxiliares do transporte aéreo³⁸, de decoração de interiores³⁹, de banhos turcos,

³⁷ AgRg/REsp 1.102.239-PR, Primeira Turma do STJ, relator o ministro Luiz Fux, sessão de 02/03/2010, unânime para permitir a adesão do contribuinte ao Simples Federal.

³⁸ REsp 1.120.551-SC, Segunda Turma do STJ, relator o ministro Herman Benjamin, sessão de 15/12/2009, unânime para permitir a adesão do contribuinte ao Simples Federal.

³⁹ AgRg/REsp 1141278-RS, Superior Tribunal de Justiça, Primeira Turma, relator o Ministro Luiz Fux, sessão de 02/02/2010, unânime para decidir que “decoração de interiores não é profissão legalmente regulamentada, nem serviço privativo de arquitetos ou engenheiros, ainda que aqueles muitas vezes os prestem, não estando, portanto, excluída da inclusão no SIMPLES”.

saunas e banhos a vapor (assemelhados às atividades de fisicultor ou enfermeiro)⁴⁰ ou de consertos de bombas e motores, limpeza de poços artesianos (assemelhado à engenharia)⁴¹. E tal motivação decorria do entendimento de que não se poderia deferir um regime tributário diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte do segmento de serviço, pois este sofria uma tributação majorada no âmbito do lucro presumido em face do segmento comercial e industrial, não podendo ser aceito a aplicação da mesma tabela de percentuais sobre a receita bruta acumulada no ano-calendário do segmento comercial para o segmento de serviço (o industrial tinha um módico acréscimo de 0,5% em face dos percentuais da tabela geral do segmento comercial, demonstrando a clara intenção da Lei em albergar o segmento industrial)⁴². Na prática, o Simples Federal somente deveria abranger as empresas comerciais e industriais⁴³, estas que sofriam uma presunção de lucro em face da receita bruta menor que o segmento de serviço na tributação pelo lucro presumido. Ademais, como já foi dito, havia (e há) a preocupação de que as pessoas físicas que prestam serviço de profissão legalmente regulamentada pudessem se albergar no regime diferenciado (estas que sequer podem ser equiparadas à tributação da pessoa jurídica).

Tudo isso era o *leitmotiv* que permeava a interpretação da Secretaria da Receita Federal do Brasil na matéria, que, na prática, tentava obstar a opção de grande parte do segmento de serviço, o que foi sendo seguidamente vulnerado pelos segmentos interessados, com uma série de Leis (n^{os} 10.034/2000, 10.637/2002, 10.684/2003, 10.833/2003, 10.964/2004 e 11.051/2004). Tal fato permitiu a adesão de empresas de diversas atividades econômicas de serviço ao Simples Federal, com expressa exclusão delas da interpretação do art. 9º, XIII, da Lei nº 9.317/96 (e às vezes sem menção a este inciso, como se viu com a Lei nº 10.637/2002, que permitiu a adesão das agências de viagem e turismo), bem como pela instauração de expressivo contencioso administrativo e judicial em desfavor da interpretação do fisco.

⁴⁰ Acórdão nº 301-32.366, Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, relatora a Conselheira Irene Souza da Trindade Torres, sessão de 08/12/2005, unânime para permitir a inclusão do contribuinte no Simples Federal.

⁴¹ Acórdão nº 303-33.114, Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, relator o Conselheiro Nilton Luiz Bartoli, unânime, sessão de 27/04/2006, unânime para permitir a inclusão do contribuinte no Simples Federal.

⁴² Enquanto a presunção geral de lucro para as empresas comerciais e industriais é 8% sobre a receita bruta, daí apurando a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, no segmento de serviço, como regra geral, a presunção de lucro é de 32% sobre a receita bruta.

⁴³ E empresas individuais do segmento de serviços, notadamente o pequeno empreendedor, como cabeleireiros, artesãos, filmadores, fotógrafos, tintureiros e outros, sem qualquer correlação, mesmo que mediata, com as atividades do art. 9º, XIII, da Lei nº 9.317/96 (e principalmente com a prestação de serviço de profissão legalmente habilitada).

Por ser necessário à compreensão global das vedações em debate, agora se passa a apreciar as inovações legislativas acima citadas que permitiram a abertura do Simples Federal para diversas atividades econômicas de serviço.

Inicialmente veio a Lei nº 10.034/2000 e excluiu as creches, pré-escolas e estabelecimentos de ensino fundamental da incidência do art. 9º, XIII, da Lei nº 9.317/96, porém acresceu em 50% os percentuais ordinários incidentes sobre a receita bruta (segmento comercial) do Simples Federal para tais atividades.

Após a Lei nº 10.034/2000, sem qualquer remissão ao art. 9º, XIII, da Lei nº 9.317/96, veio o art. 26 da Lei nº 10.637/2002 e permitiu que as agências de viagem e turismo aderissem ao Simples Federal, sem qualquer incidência de percentual majorado sobre a receita bruta, como ocorrera com as creches, pré-escolas e escolas de ensino fundamental, o que é algo estranho, pois ambas são atividades de serviço e ninguém poderá, em sã consciência, defender uma tributação mais benéfica a uma agência de viagem em face, por exemplo, de uma escola de ensino fundamental. Porém, como se sabe, alterações legislativas casuísticas tendem a criar perplexidade, como ocorreu nessa hipótese citada.

Na sequência, a Lei nº 10.684/2003, alterando a Lei nº 10.034/2000, acima, excluiu da interpretação do art. 9º, XIII, da Lei nº 9.317/96 também os centros de formação de condutores de veículos automotores de transporte terrestre de passageiros e de carga, as agências lotéricas e agências terceirizadas de correios, mantendo a majoração dos percentuais ordinários do Simples Federal em 50% para os estabelecimentos de ensino fundamental, centros de formação de condutores de veículos automotores de transporte terrestre de passageiros e de carga, agências lotéricas e agências terceirizadas dos correios, agora excluindo dessa majoração as creches e pré-escolas. Ainda, criou uma majoração geral também de 50% nos percentuais ordinários do Simples Federal para as demais pessoas jurídicas que auferissem receita bruta decorrente da prestação de serviços em montante igual ou superior a 30% (trinta por cento) da receita bruta total.

Com esse incremento de 50% nos percentuais para as demais empresas de serviço (que auferissem mais de 30% de suas receitas na atividade terciária), claramente se notou que o legislador ordinário começou a perceber a inviabilidade de albergar todo o segmento de serviço na vedação do art. 9º, XIII, da Lei nº 9.317/96, passando a permitir sua adesão, porém com carga tributária mais elevada que o segmento comercial e industrial. Ainda, alterando a Lei nº 10.034/2000, o art. 82 da Lei nº 10.833/2003 excluiu as agências terceirizadas dos correios da incidência compulsória da majoração de 50% sobre os percentuais ordinários do Simples Federal. Com isso, as creches, pré-escolas e agências terceirizadas dos correios

continuaram com a incidência dos percentuais ordinários do Simples Federal (como as empresas comerciais)⁴⁴.

Por fim, a Lei nº 10.964/2004, na redação dada pela Lei nº 11.051/2004, excluiu as pessoas jurídicas que prestassem serviços de manutenção e reparação de automóveis, caminhões, ônibus e outros veículos pesados, serviços de instalação, manutenção e reparação de acessórios para veículos automotores, serviços de manutenção e reparação de motocicletas, motonetas e bicicletas, serviços de instalação, manutenção e reparação de máquinas de escritório e de informática e serviços de manutenção e reparação de aparelhos eletrodomésticos também da restrição do art. 9º, XIII, da Lei nº 9.317/96. A história dessa Lei é engraçada. Na verdade, ela veio para solucionar a vedação de adesão ao Simples Federal que incidia sobre as oficinas mecânicas, dentro do entendimento lato dado ao art. 9º, XIII, da Lei nº 9.317/96 pelo fisco federal, pois se defendia que tais empresas prestavam serviços de engenharia ou assemelhados. Trata-se de uma interpretação claramente abusiva, esquisita, pois é cediço que, por exemplo, as oficinas de manutenção de automóveis não empregam engenheiros ou técnicos mecânicos (eventualmente, nas mais organizadas, há a presença desses profissionais, porém isso não é a regra).

A casuística legislativa acima favoreceu empresas prestadoras de algumas atividades econômicas de serviço, porém a expressiva parcela desse segmento continuou com a adesão ao Simples Federal vedada, pois o fisco dava uma interpretação elástica às vedações do art. 9º, XIII, da Lei nº 9.317/96, como já foi dito.

E foi aqui que se travou renhido contencioso administrativo e judicial. Apenas para se ter uma idéia do contencioso administrativo gerado pela interpretação do fisco no tocante ao art. 9º, XIII, da Lei nº 9.317/96, dos 554 Acórdãos do Terceiro Conselho de Contribuintes que versavam sobre os 23 tipos diferentes de exclusão de empresas do Simples Federal compulsados nesta pesquisa (CARF, 2010), 272 versavam somente sobre a interpretação desse inciso (49% do total). Nessa mesma linha, de toda a jurisprudência do STJ versando sobre a Lei nº 9.317/96, aqui estudada (180 Acórdãos), 105 Acórdãos debatiam esse mesmo inciso (STJ, 2010), ou seja, 58% do total.

Primeiramente deve ser dito que o Supremo Tribunal Federal, na ADIN 1.643-DF, proposta pela Confederação Nacional das Profissões Liberais, com relatoria do Ministro

⁴⁴ Até que se pode defender uma tributação mais favorecida para as creches e pré-escola no Simples Federal, tratando-as da mesma forma que as empresas comerciais, pela importância para a Nação desse tipo de empreendimento. Porém não se compreende como uma agência terceirizada dos correios pode ter essa mesma benesse, quando, por exemplo, uma escola de ensino fundamental sofre a majoração de seus percentuais em 50% em face das empresas comerciais. A vantagem das agências terceirizadas dos correios é mero casuísmo legislativo, destituído de razoabilidade jurídica, com vulneração do princípio da isonomia tributária.

Maurício Corrêa, em sessão de 05 de dezembro de 2002, assentou, por maioria, a constitucionalidade do art. 9º, XIII, da Lei nº 9.317/96. Analisando o voto do relator, vê-se que o enfoque esteve centrado unicamente na prestação de serviço de profissões legalmente regulamentadas (talvez em decorrência do autor dessa ADIN), lá se entendendo que:

as sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada não sofrem impacto do domínio de mercado pelas grandes empresas; não se encontram, de modo substancial, inseridas no contexto da economia informal; em razão do preparo científico, técnico e profissional dos seus sócios estão em condições de disputar o mercado de trabalho, sem assistência do Estado; não constituiriam, em satisfatória escala, fonte de geração de empregos se lhes fosse permitido optar pelo 'Sistema Simples'.

Nesse julgamento, os ministros Carlos Velloso, Sepúlveda Pertence e Marco Aurélio, vencidos, julgaram inconstitucional o inciso acima, por violação ao princípio da isonomia tributária.

Claramente o Supremo Tribunal Federal viu apenas uma das faces do inciso em voga, ou seja, a vedação em desfavor das antigas sociedades civis de profissão legalmente regulamentada, já que seus sócios poderiam disputar o mercado de trabalho sem assistência estatal.

Deve-se perceber que o julgado acima foi prolatado antes da vigência do atual Código Civil, alcançando as sociedades civis de profissão legalmente regulamentadas, na óptica de que os sócios delas poderiam disputar o mercado de trabalho, a partir do preparo científico, técnico e profissional dos sócios, ou seja, na situação em que os próprios sócios desempenham o objeto social da sociedade, situação que hoje se amolda à sociedade simples. Vale salientar que tal julgado não abrangeria o exercício de profissão legalmente regulamentada a partir de uma sociedade empresária. E aqui não se diga que as antigas sociedades civis de profissão legalmente regulamentada foram transformadas unicamente em sociedades simples, pois, se houver elemento de empresa, o exercício de profissão regulamentada deve se constituir como sociedade empresária (MONTEIRO, 2008, p. 55 e 56). Plausível, então, a defesa de que a declaração de constitucionalidade do STF no tocante ao art. 9º, XIII, da Lei nº 9.317/96 está centrada unicamente nas atividades desenvolvidas por profissão legalmente regulamentada e assemelhadas, no que hoje se entende por sociedade simples, não alcançando as sociedades empresárias (ou, quiçá, o empresário individual, desde que presente o elemento de empresa).

A despeito do acima dito, a interpretação restritiva quanto à opção do segmento de serviço da Secretaria da Receita Federal do Brasil, abrangendo qualquer sociedade, empresária ou não, e o empresário individual que desenvolva, inclusive mediatamente (em

decorrência da dicção “assemelhados”), algumas das atividades citadas no art. 9º, XIII, da Lei nº 9.317/96, logrou expressivo sucesso nos tribunais, administrativos e judiciais, sendo somente afastada mais recentemente, em hipóteses em que restou iniludível a presença do elemento de empresa, especificamente em escolas de ensino médio (Terceiro Conselho de Contribuintes) e hospitais (Superior Tribunal de Justiça), como se verá a seguir.

Assim, por exemplo, a Receita Federal do Brasil entendia que prestação de serviço de qualquer atividade de ensino se enquadrava na vedação da prestação de serviço de professor, que constava expressamente do rol de atividades do art. 9º, XIII, da Lei nº 9.317/96, o que impediria que qualquer escola do ensino formal (de qualquer nível) ou livre (dança, música, idiomas) pudesse aderir ao regime incentivado. Veio a Lei nº 10.034/2000 e excetuou do inciso citado as creches, pré-escolas e escolas de ensino fundamental (assim consta expressamente no art. 1º dessa Lei), o que fortaleceu a interpretação do fisco, no sentido de que escolas são pessoas jurídicas que prestam serviços profissionais de professor, permanecendo agora a vedação à opção para as escolas de nível médio e livres. Seguidamente as escolas de ensino médio pugnaram por sua inclusão no Simples Federal, tendo seu pleito rejeitado pela Receita Federal do Brasil, com posterior ratificação pelo Terceiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. Assim, dos 272 Acórdãos compulsados que versavam sobre a incidência do art. 9º, XIII, da Lei nº 9.317/96, este pesquisador identificou 21 julgados da espécie, tendo sido negado provimento a 20 dos recursos dos contribuintes, sendo provido apenas um recentemente, que será descrito mais a seguir, pois, neste caso, a presença do elemento de empresa foi fundante para deferimento do pleito do recorrente (CARF, 2010).

Agora se passa a demonstrar por que não se deve dar uma interpretação ampla ao art. 9º, XIII, da Lei nº 9.317/96, como fez a Receita Federal do Brasil (e, majoritariamente, o contencioso judicial e administrativo), mas uma interpretação mais estrita desse inciso, em linha, inclusive, com a declaração de constitucionalidade perpetrada, no ponto, pelo Supremo Tribunal Federal. Explica-se.

É difícil apreender a realidade jurídica vinculada a uma pessoa jurídica que preste serviço profissional de professor, como se lê expressamente no art. 9º, XIII, da Lei nº 9.317/96. Há pessoas físicas que prestam serviço de professor, disso ninguém duvida. Também poderia, antes do Código Civil de 2002, haver uma sociedade civil de profissão legalmente regulamentada, pessoa jurídica, que prestasse serviço de professor, pois aqui tal atividade seria prestada diretamente pelos próprios sócios, no que, atualmente, seria uma sociedade simples. Ainda, a prestação de serviço de professor poderia ser desenvolvida

diretamente por um empresário individual, desde que houvesse elemento de empresa, como se vê no art. 966, parágrafo único (*in fine*), do Código Civil⁴⁵. Porém é difícil dizer que um colégio, com múltiplos professores, bibliotecários, psicólogos e múltiplos profissionais de nível médio e outros, preste serviço de professor. Parece que um colégio presta serviço de educação, ensino, orientação pedagógica e educacional (como consta no item 8 da lista de serviço da LC nº 116/2003), algo mais amplo que o serviço de professor (ou de qualquer profissão regulamentada, em si mesma), sendo uma sociedade empresária, com presença de elemento de empresa.

Apesar das considerações acima, exceto as creches, pré-escolas e escola de ensino fundamental que foram expressamente excepcionadas pela Lei nº 10.034/2000, as escolas de nível médio, técnica ou livre, como regra, não lograram êxito na adesão ao Simples Federal nos tribunais, somente conseguindo no Simples Nacional⁴⁶. Entretanto, recentemente, como já foi dito, a então Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda passou a acatar a opção ao Simples Federal das escolas de ensino médio, como se pode ver pela ementa abaixo:

Acórdão nº 303-35.895, Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, Sessão de 11/12/2008, relator o Conselheiro Tarásio Campelo Borges, dado provimento ao recurso por maioria

Simples. Exclusão desmotivada. Escola de ensino médio economicamente organizada. Atividade permitida.

Carece de legitimidade a exclusão de escola de ensino médio economicamente organizada do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples) quando exclusivamente motivada no exercício da prestação de serviços profissionais de professor ou assemelhados. **A vedação imposta pelo inciso XIII do artigo 9º da Lei 9.317, de 1996, não alcança as microempresas nem as empresas de pequeno porte constituídas por empreendedores que agregam meios de produção para explorar atividades econômicas de forma organizada com o desiderato de gerar ou circular bens ou prestar quaisquer serviços. Ela é restrita aos casos de**

⁴⁵ Questão interessante seria saber se o empresário individual que exerce profissão intelectual, como o profissional legalmente habilitado (e, aqui, necessariamente estaria presente o elemento de empresa para existir a figura citada, conforme o art. 966, parágrafo único, *in fine*, do Código Civil), poderia ser equiparado à tributação do imposto de renda das pessoas jurídicas, pois o art. 150, § 2º, I, do Decreto nº 3.000/99 veda que as pessoas físicas que, individualmente, exerçam as profissões legalmente regulamentadas sejam consideradas empresas individuais e, como tal, equiparadas à tributação da pessoa jurídica. A vedação tributária parece estar voltada ao exercício da atividade unicamente pela pessoa física, aparentemente não abrangendo a situação do empresário individual que exerce profissão legalmente regulamentada, o que poderia levar a mitigação da aplicação do art. 150, § 2º, do Decreto nº 3.000/99 nesse caso.

⁴⁶ Como exemplo, na jurisprudência do STJ, este pesquisador encontrou 16 Acórdãos vedando a opção de escolas de nível médio, técnico, superior e de idiomas (por todos, no caso de uma escola de idioma, vide o AgRg/agravo de instrumento nº 1.051.057-RS, relator o ministro Mauro Campbell Marques, unânime para manter a vedação, sessão 23/03/2010, Segunda Turma do STJ); nessa mesma linha, na jurisprudência do CARF, foram encontrados 48 Acórdãos sobre tal matéria, em sua esmagadora maioria decidindo pela vedação à inclusão dos contribuintes no Simples Federal (como exemplo, por todos, para escola de ensino médio, vide o AC 303-31.257, Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, relator o Conselheiro João Holanda Costa, sessão de 17/03/2004, por maioria para manter a vedação à opção).

inexistência de atividade economicamente organizada caracterizada pela prestação de serviços profissionais como atividade exclusiva e levada a efeito diretamente pelos sócios da pessoa jurídica qualificados dentre as atividades indicadas no dispositivo legal citado. (grifo nosso)

Observe-se que o colegiado acima, apesar de não dizer isso expressamente, quando falou em agregação de meios de produção para explorar atividades econômicas de forma organizada com o desiderato de gerar ou fazer circular bens ou prestar quaisquer serviços como condição para a opção ao Simples Federal de uma escola de nível médio, acatou a presença do elemento de empresa como condição para que uma sociedade empresária possa optar pelo regime diferenciado, o que não seria acatado no caso da prestação de serviço pelos próprios sócios, o que ocorreria, atualmente, se presente uma sociedade simples de professores ou o empresário individual do professor⁴⁷.

As mesmas considerações acima podem ser lançadas para uma pessoa jurídica que preste serviço de médico. Conhecem-se pessoas físicas que prestam serviço de médico. Na mesma linha, ante da vigência do Código Civil de 2002, havia sociedades civis de profissão regulamentada que prestavam serviços de médico, pois aqui tal atividade seria prestada diretamente pelos próprios sócios, no que, atualmente, seria uma sociedade simples. Ainda, a prestação de serviço de médico poderia ser desenvolvida diretamente por um empresário individual, desde que houvesse elemento de empresa, como se vê no art. 966, parágrafo único (*in fine*), do Código Civil. Porém, é difícil compreender que um hospital, com médicos, enfermeiros, psicólogos, nutricionistas, engenheiros e toda uma gama de profissionais de níveis superior e médio preste serviço apenas de médico (ou qualquer profissão regulamentada, em si mesma). Um hospital presta serviço de saúde, assistência médica, como consta do item 4 da lista de serviços da LC nº 116/2003.

Entretanto, hospitais e clínicas de serviço médico, por exemplo, tiveram sua opção vedada ao Simples Federal pela Receita Federal do Brasil, sendo essa posição majoritariamente chancelada pelos tribunais judiciais e administrativos (como exemplos, vide o REsp nº 443.891/RS, Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, relator o Ministro Luiz Fux, sessão de 02/10/2003, unânime para vedar a adesão de hospital; e o Acórdão nº

⁴⁷ No RE-AgR-ED 436017, que desafiou Acórdão do TRF-1ª Região, interposto pela Cooperativa de Ensino de Belo Horizonte Ltda, que tem por “*objeto social criação e educação de alunos, mediante curso completo, em qualquer grau, podendo também instituir cursos técnicos, profissionalizantes ou quaisquer outros de caráter cultural, artístico e esportivo*”, a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, unânime, entendeu que essa atividade não se encontrava discriminada no art. 9º, XIII, da Lei nº 9.317/96. Contra a decisão regional também foi interposto o REsp nº 524.423, relator o Ministro José Delgado, e a Primeira Turma desse Tribunal, à unanimidade, entendeu que a atividade acima estava incluída no art. 9º, XIII, da Lei nº 9.317/96. Aqui exemplo concreto da dificuldade interpretativa desse inciso legal, com as duas mais altas cortes judiciárias do país divergindo frontalmente.

301-32.199, Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, sessão de 20/10/2005, relatora a Conselheira Irene Souza da Trindade Torres, unânime para vedar a opção de clínica de imagens – prestação de serviços médico-hospitalares).

Porém, especificamente no tocante aos hospitais, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça deu uma guinada, permitindo que pequenos hospitais optassem pelo Simples Federal, como se vê a seguir:

REsp 653.149-RS, Primeira Turma do STJ, Sessão de 17/11/2005, relator o Ministro Luiz Fux, unânime⁴⁸.

RECURSO ESPECIAL. ADMISSIBILIDADE. ACÓRDÃO PROFERIDO POR MAIORIA EM MANDADO DE SEGURANÇA. SÚMULA N.º 169/STJ. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. HOSPITAL. OPÇÃO PELO SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES (SIMPLES). VEDAÇÃO LEGAL. LEI 9.317/96. ART. 9º, XIII. ASSEMBELHAÇÃO A MÉDICO E ENFERMEIRO. RATIO LEGIS. INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA DA LEI, QUE VISOU CONCEDER TRATAMENTO DIFERENCIADO EM ATENDIMENTO À REGRA DO ART. 179 DA CF/88. LISTA EXEMPLIFICATIVA DO REFERIDO INCISO, ACRESCE DA NORMA DE ENCERRAMENTO PELA ADIÇÃO DA EXPRESSÃO "ASSEMBELHADOS" NO AFÃ DE EXCLUIR PESSOAS JURÍDICAS QUE DESEMPENHAM ATIVIDADES QUE NÃO JUSTIFICAM A DIFERENCIAÇÃO DO REGIME.

1. Revelam-se inadmissíveis os embargos infringentes opostos contra acórdão proferido por maioria em sede de ação mandamental.

2. Entendimento cristalizado na súmula 169, do STJ, que privilegiou o princípio da celeridade exigido pela ação mandamental em detrimento da sistemática ordinária dos recursos no CPC ("São inadmissíveis embargos infringentes no processo de mandado de segurança,")

3. O escopo da Lei 9.317/96, em consonância com o art. 179 da CF, foi o de estimular as pessoas jurídicas mencionadas em seus incisos, com a previsão de carga tributária mais adequada, simplificação dos procedimentos burocráticos, protegendo as microempresas e retirando-as do mercado informal, por isso das ressalvas do inciso XIII do art. 9º do mencionado diploma, cuja constitucionalidade foi assentada na ADIn 1.643/DF, excludentes dos profissionais liberais e das empresas prestadoras dos serviços correspectivos e que, pelo cenário atual, dispensam essa tutela especial do Estado.

4. Detectada essa ratio essendi, interpretação teleológica que afere o motivo pelo qual foi elaborado o regime SIMPLES indica que os hospitais podem optar pelo SIMPLES, tendo em vista que eles não são prestadores de serviços médicos e de enfermagem, mas, ao contrário, dedicam-se a atividades que dependem de profissionais que prestem referidos serviços, uma vez que há diferença entre a empresa que presta serviços médicos e aquela que contrata profissionais para a consecução de sua finalidade.

5. Em verdade, nos hospitais, os médicos e enfermeiros não atuam como profissionais liberais, mas como parte de um sistema voltado à prestação de serviço público de assistência à saúde, motivo pelo qual não se pode afirmar que os hospitais são constituídos de prestadores de serviços médicos e de

⁴⁸ Como anotado na própria ementa deste julgado, o Ministro relator mudou seu entendimento sobre a matéria. Assim, no REsp nº 443.891-RS, sessão de 02/10/2003, o Ministro Luiz Fux havia asseverado, *verbis*: "Detectada essa *ratio essendi*, interpretação teleológica que aufer o motivo pelo qual foi elaborado o regime SIMPLES indica que os hospitais são efetivamente assemelhados aos médicos e enfermeiros, aspecto a indicar a ausência de razoabilidade na pretensão de obter benefícios fiscais com exonerações totais ou parciais de tributos, redução do controle burocrático, além da analogia inafastável na aplicação".

enfermagem, porquanto estes prestadores têm com a entidade hospitalar relação empregatícia e não societária.

6. Detectado o motivo pelo qual foi elaborado o regime do SIMPLES, inequívoco se revela que o mesmo é extensível aos hospitais de pequeno porte mormente tendo em vista a prevalência do aspecto humanitário e o do interesse social sobre o interesse econômico das atividades desempenhadas.

7. Alteração do entendimento anterior desta relatoria.

8. Recurso especial da Fazenda Nacional desprovido. (grifo nosso)

Apesar de também não se falar em elemento de empresa expressamente, parece claro que esse foi o elemento de discriminação a justificar a adesão dos pequenos hospitais, como se pode ver pela dicção *“uma vez que há diferença entre a empresa que presta serviços médicos e aquela que contrata profissionais para a consecução de sua finalidade”*, acima.

Deve-se reconhecer que, às vezes, há uma enorme dificuldade em distinguir a existência, ou não, de um elemento de empresa no exercício de uma atividade profissional, o que justifica a existência, ou não, de um empresário ou sociedade empresária. Assim, por exemplo, não há dúvida de que um advogado que contrate uma secretária para apoiar seu mister não pode ser encarado como uma pessoa jurídica (empresário individual). Simplesmente é uma pessoa física, que desempenha uma profissão liberal, devendo oferecer seus rendimentos à tributação no regime das pessoas físicas. Porém, suponha dois médicos que operem uma clínica, em sociedade, com contratação de empregados. Se tais médicos não contratarem outros médicos ou profissionais de profissão regulamentada, surge a dúvida quanto à existência de um elemento de empresa, pois a prestação do serviço pelos profissionais sócios médicos se assemelha à prestação individual de cada um deles, ou seja, no máximo poder-se-ia permitir que houvesse a constituição do empreendimento como sociedade simples, presente a vedação à opção aos regimes tributários diferenciados, em linha com o entendimento do STF exarado na ADIN 1.643-DF (exceto se a lei tributária expressamente autorizar que a atividade da empresa possa se beneficiar do regime tributário das microempresas e empresas de pequeno porte, como atualmente ocorre com os contabilistas). Porém se houver a contratação de outros profissionais médicos, parece claro a existência de um elemento de empresa, podendo tratar essa entidade como uma sociedade empresária, com tributação como tal, e não como pessoa física ou como sociedade simples (regime geral das demais empresas), havendo a possibilidade de opção aos regimes diferenciados das microempresas e empresas de pequeno porte.

Vale salientar que a presença do elemento de empresa é condição fundamental para definir se o arranjo socioeconômico empresarial pode ser tributado como pessoa jurídica e, mais além, pode optar pelos regimes diferenciados para as microempresas e empresas de

pequeno porte, pois parece claro que a vedação do art. 9º, XIII, da Lei nº 9.317/96 somente se aplicaria à pessoa jurídica sociedade simples que preste serviços profissionais de corretor, representante comercial, despachante, ator, empresário, diretor ou produtor de espetáculos, cantor, músico, dançarino, médico, dentista, enfermeiro, veterinário, engenheiro, arquiteto, físico, químico, economista, contador, auditor, consultor, estatístico, administrador, programador, analista de sistema, advogado, psicólogo, professor, jornalista, publicitário, fisicultor, ou assemelhados, e de qualquer outra profissão cujo exercício dependa de habilitação profissional legalmente exigida⁴⁹.

Ante o exposto, utilizando a tipologia do Direito de Empresa trazida pelo Código Civil de 2002 e as normas tributárias incidente sobre o exercício de atividades econômicas (art. 150 do Decreto nº 3.000/99 e Lei nº 9.317/96), podem-se propor as seguintes conclusões:

Tipologia	Características – societárias e tributárias
Sociedade empresária	Existe quando pessoas celebram contrato de sociedade que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados (art. 981 do Código Civil). São tributadas como pessoa jurídica e podem aderir aos regimes diferenciados das microempresas e empresas de pequeno porte.
Sociedade simples	Não existe elemento de empresa. Aqui os próprios sócios desenvolvem as atividades do objeto social, se assemelhando ao exercício individual de profissão sem elemento de empresa. Devem se sujeitar à tributação das pessoas jurídicas, porém somente podendo aderir aos regimes diferenciados e favorecidos das microempresas e empresas de pequeno porte se sua atividade for expressamente autorizada pela lei tributária.

Para concluir, devem-se fazer considerações sobre as vedações em foco no seio do Simples Nacional.

⁴⁹ Aqui, propositadamente, não se apreciará a situação do empresário individual que desempenha profissão legalmente regulamentada, situação que obriga a existência do elemento de empresa, pela dificuldade em separar o exercício profissional desse em face da pessoa física que exerce tal atividade, esta tendo a opção pela equiparação à tributação da pessoa jurídica vedada pelo art. 150 do Decreto nº 3.000/99.

No Nacional, diferentemente do Simples Federal, houve a clara intenção de permitir a inclusão do segmento de serviço, inclusive o exercício de atividades que o fisco outrora considerava de profissão regulamentada (escolas, escritórios de serviços contábeis, construção civil e obras de engenharia em geral, laboratórios de análise clínica, serviços de diagnóstico por imagem), mitigando o rigor excludente do regime decaído, havendo até uma regra de inclusão residual da atividade de serviço, desde que ela não esteja expressamente com vedação prevista (art. 17, § 2º, da LC nº 123/2006)⁵⁰.

No ponto que aqui interessa, traz-se a redação do art. 17, XI, da LC nº 123/2006, que tem liame direto com o controverso art. 9º, XIII, da Lei nº 9.317/96, bem como o art. 966 do Código Civil. Eis as redações, *verbis*:

Art. 17 da Lei Complementar nº 123/2006. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte:

(...)

XI- que tenha por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, bem como a que preste serviços de instrutor, de corretor, de despachante ou de qualquer tipo de intermediação de negócios;

Art. 966 do Código Civil. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

⁵⁰ **Atividades tributadas na forma ordinária de serviço** – Creche, pré-escola e estabelecimento de ensino fundamental, escolas técnicas, profissionais e de ensino médio, de línguas estrangeiras, de artes, cursos técnicos de pilotagem, preparatórios para concursos, gerenciais e escolas livres; agência terceirizada de correios; agência de viagem e turismo; centro de formação de condutores de veículos automotores de transporte terrestre de passageiros e de carga; agência lotérica; transporte municipal de passageiros; escritórios de serviços contábeis; atividades de prestação de serviços de comunicação e de transportes interestadual e intermunicipal de cargas; e atividades que não se enquadrem nas vedações expressas ou não sejam nenhuma das tratadas especificamente na LC 123/2006;

Atividades com tributação da Contribuição Previdenciária Patronal por fora do Simples Nacional – Construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores; e serviço de vigilância, limpeza ou conservação;

Atividades com carga tributária inversamente proporcional ao peso da folha de pagamento, com encargos, em face da receita bruta anual – Cumulativamente administração e locação de imóveis de terceiros; academias de dança, de capoeira, de ioga e de artes marciais; academias de atividades físicas, desportivas, de natação e escolas de esportes; elaboração de programas de computadores, inclusive jogos eletrônicos, desde que desenvolvidos em estabelecimento do optante; licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação; planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas, desde que realizados em estabelecimento do optante; empresas montadoras de estandes para feiras; produção cultural e artística; produção cinematográfica e de artes cênicas; laboratórios de análises clínicas ou de patologia clínica; serviços de tomografia, diagnósticos médicos por imagem, registros gráficos e métodos óticos, bem como ressonância magnética; serviços de prótese em geral.

As redações do art. 17 da LC nº 123/2006 e do art. 966, parágrafo único, do Código Civil se assemelham no tocante ao exercício de atividades intelectuais, diferenciando-se apenas na discriminação. No primeiro, incluem-se aquelas de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não; no segundo, apenas as de natureza científica, literária ou artística. Grosso modo, no ponto, não haveria diferença entre a norma tributária e a civilista, pois as atividades científicas poderiam englobar as científicas em sentido estrito e as técnicas; a literária se iguala à cultural; e a artística engloba a artística em sentido estrito e a desportiva.

Isso dito, parece claro que a redação do art. 17, XI, da LC nº 123/2006 está voltada unicamente para a prestação de serviços de natureza intelectual, nos casos citados, pelo próprio profissional ou pelos profissionais em sociedade simples, como já explicitado no caso do Simples Federal. A presença do elemento de empresa é ponto fundante para permitir a adesão aos regimes diferenciados, como visto anteriormente. Assim, por exemplo, a sociedade simples de profissão legalmente regulamentada, desde que não autorizada expressamente sua adesão pelo legislador complementar (como ocorreu com as sociedades de contabilistas, que foram expressamente autorizadas a optar pelo Simples Nacional), não pode aderir ao Simples Nacional, já que se encontra ausente o elemento de empresa. Por último, a sociedade empresária, com prestação de serviço com liame mediato com profissão regulamentada, deve ter sua adesão deferida, como se fez outrora com os pequenos hospitais (no Simples Federal, na linha da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça).

Como acima se vê, no tocante à prestação de serviço de profissão legalmente regulamentada, as conclusões exaradas relativas às vedações no Simples Federal se aplicam integralmente ao Simples Nacional.

4.5. A EVOLUÇÃO DO TRATAMENTO DO CHAMADO MICROEMPREENDEDOR INDIVIDUAL (MEI)

A figura do Microempreendedor Individual (MEI) foi instituída pela LC nº 128/2008, que alterou a LC nº 123/2006, com vigência a partir de julho de 2009, objetivando permitir que uma parcela das microempresas que aderiu ao Simples Nacional pudesse pagar valores fixos no âmbito desse regime, referente apenas ao ICMS, ISS e a contribuição previdenciária própria do microempreendedor individual (segurado contribuinte individual, na forma do art. 21, § 1º, da lei nº 8.212/91), independentemente da receita bruta auferida no mês, fruindo da isenção do IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, Cofins, IPI e CPP. Assim, a

partir de julho de 2009, o microempreendedor individual passou a pagar R\$ 51,15, a título da contribuição para a Seguridade Social, relativa à pessoa do microempreendedor, na qualidade de contribuinte individual, R\$ 1,00 e R\$ 5,00, a título de ICMS e ISS, respectivamente, caso fosse contribuinte desses impostos. *Mutatis mutandis*, **lembra o regime do Estatuto da Microempresa de 1984, deferido aos microempreendedores, quando havia ampla isenção de tributos federais, com desonerações no tocante às contribuições destinadas ao custeio da Previdência Social devidas pela microempresa e seus empregados. Na época do Simples Federal, não houve um regime diferenciado para o microempreendedor, diferente dos benefícios das demais microempresas.**

Como regra geral, o Microempreendedor Individual do MEI tem isenção da Contribuição Previdenciária Patronal – CPP, pagando de forma mínima e diferenciada a contribuição previdenciária do próprio empreendedor (contribuinte segurado individual), o ISS e o ICMS. Lembrando que a contribuição previdenciária do segurado individual (sócio ou firma individual) e dos empregados não faz parte dos tributos abrangidos pelo Simples Nacional (e do antigo Simples Federal), pois a contribuição previdenciária do empregado e do próprio empreendedor (referente ao *pro-labore*) é paga por fora do regime simplificado. Assim, no regime do MEI, houve a isenção da CPP, agregando ao regime diferenciado a própria contribuição individual do microempreendedor individual.

Poderá optar pelo MEI o empresário individual optante do Simples Nacional que exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços (art. 966 do Código Civil), que tenha auferido receita bruta, no ano-calendário anterior, de até R\$ 36.000,00 (trinta e seis mil reais). Ainda, poderá ter somente um único empregado, desde que este receba um salário mínimo ou o piso de sua categoria profissional; não poderá desenvolver as atividades de serviço do Simples Nacional que pagam a CPP por fora ou que a carga tributária varia inversamente com a relação da folha de pagamento, com encargos, em face da receita bruta anual (atividades do anexo IV e V da LC nº 123/2006), salvo autorização relativa a exercício de atividade isolada na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, ou que possua mais de um estabelecimento. Por último, caso o MEI contrate o empregado permitido, deverá recolher a contribuição previdenciária relativa a tal segurado empregado, bem como a CPP calculada à alíquota de 3% sobre o salário de contribuição do empregado (ao invés de 20% sobre a remuneração paga, na legislação ordinária da CPP).

A Resolução CGSN nº 58, de 27 de abril de 2009, discriminou 440 ocupações que podem ser enquadradas como MEI, como açougueiro, alfaiate, múltiplas espécies de artesãos,

de fabricantes de bens e de comerciantes, barraqueiro, cabeleireiro, carpinteiro, chaveiro, gesseiro, motoboy, mototaxista, instrutor de idiomas, manicure/pedure, pedreiro, pintor de paredes, professor particular, proprietário de restaurante, quintandeiro (inclusive ambulante), sapateiro, serralheiro, taxista ou vidraceiro de edificações. Aqui se deve observar que o MEI abarca o microempreendedor autônomo, aquele sem vínculo de emprego, sem subordinação a empregador, que pode até ter um empregado, desde que este receba salário mínimo ou piso da categoria profissional, como já explicitado.

A instituição do MEI visa claramente fomentar a regularização do microempreendedor autônomo, deferindo a ele a cobertura previdenciária. Observe que tal classe de contribuinte do Simples Nacional paga basicamente a contribuição previdenciária mínima referente ao próprio segurado individual do microempreendedor, com um valor adicionado simbolicamente a título de ISS e ICMS, estando isento da CPP ou pagando esta com alíquota reduzida no caso de ter um empregado. O foco do MEI é essencialmente previdenciário, voltado à regularização da figura do microempreendedor autônomo.

Em 1º/07/2010, havia um total de 398.089 empresas inscritas no MEI (RFB, 2010 F). Apenas para se ter uma idéia do que representa esse universo, nessa mesma data havia 3.925.900 empresas inscritas no Simples Nacional (RFB, 2010 G), no qual se vê que apenas uma pequena fração dos contribuintes do Simples Nacional aderiu ao MEI.

A Pesquisa da Economia Informal Urbana – Ecinf, uma pesquisa domiciliar do IBGE já com duas edições (1997 e 2003), demonstra quão pequena é a participação das empresas já inscritas no MEI no universo dos pequenos empreendedores ainda sem cobertura previdenciária. Antes de se abordar os dados da Ecinf, traz-se a definição dos dados nela compilados (DELGADO et alli, 2007, p. 16):

O setor informal investigado pela Ecinf corresponde aos trabalhadores por conta-própria e aos empregadores com até cinco empregados. Nos critérios adotados por esta pesquisa temos que:

- o a delimitação do “informal” deve ter como base a unidade econômica, e não o trabalhador individual ou a ocupação por ele exercida;
- o essa unidade deve produzir bens e serviços apenas com o objetivo de gerar ocupação e renda para as pessoas envolvidas;
- o essa unidade desenvolve produção em escala diminuta, tem reduzido nível de organização e quase não apresenta separação entre capital e trabalho, enquanto fatores de produção;
- o a ausência de registros (oficiais, regulamentares, legais) não é critério para a definição do “informal”, na medida em que se refere aqui ao modo de organização e funcionamento da unidade (e não a seu status legal ou às relações que mantém com as autoridades públicas);
- o a definição do “informal” não se relaciona com o local onde é desenvolvida a produção de bens e serviços, com a utilização de ativos fixos, com a duração

das atividades produtivas (permanente, sazonal ou ocasional) ou com o fato de tratar-se da atividade principal ou secundária do proprietário da empresa. Dessa maneira, a Ecinf considera que o setor informal é composto pelas unidades econômicas com até cinco empregados que ou declararam não ter a constituição jurídica do negócio na forma de sociedade anônima ou não declararam o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas no modelo de Lucro Real.

Os dados da Ecinf se referem aos pequenos empreendimentos com até cinco empregados, que declararam não ter a constituição jurídica como sociedade anônima ou não declaram o imposto de renda da pessoa jurídica pelo lucro real. Assim, essa pesquisa domiciliar abrange os pequenos empreendimentos verdadeiramente informais, sem qualquer constituição jurídica, ou com constituição jurídica, desde que não seja sociedade anônima ou tributada pelo lucro real, ou seja, que sejam tributadas pelo Simples Federal ou pelo lucro presumido. Considerando seu universo, abrange todos os profissionais liberais, com suas secretárias (BARCELLOS et alli, 2006, p. 352), e até o barraqueiro da esquina.

Exceto pelas pessoas físicas que, individualmente, exerçam profissões ou explorem as atividades para as quais é vedada a equiparação à pessoa jurídica, na forma do art. 150 do Decreto nº 3.000/99 (profissionais liberais, representantes comerciais, tabeliães e assemelhados, corretores, leiloeiros, despachantes, exploração individual de contratos de empreitada de construção civil, com suas decorrências, e exploração de obras artísticas, técnicas ou científicas) e, como tal, não podem aderir a qualquer regime tributário voltado à pessoa jurídica, todas as demais atividades do pequeno empreendedor abrangidas pela Ecinf seriam, em tese, passíveis de inclusão no Simples Nacional⁵¹.

Considerando que havia uma pergunta específica na Ecinf 2003 sobre a adesão ao Simples Federal, Delgado et alli (2007, p. 22) montaram uma tabela com as características dos optantes e dos não optantes do Simples Federal, que abaixo se transcreve parcialmente:

Característica do empreendimento	Aderiram ao Simples Federal	Não Aderiram ao Simples Federal	Nº total de empresas (em milhões)
1-Tipo de empreendimento:			
– Conta própria (%)	1,3%	99,7%	9,093 (100%)
– Empregador (%)	8,5%	91,5%	1,235 (100%)
Total	2,1%	97,9%	10,328 (100%)
2- Atividades Predominantes:			
– Comércio e Reparação	57,15%	35,6%	36,0%
– Indústria de transformação	8,2%	11,2%	11,1%
– Transporte e	6,3%	8,4%	8,3%
	3,8%	19,6%	19,2%

⁵¹ Aqui, propositadamente, foge-se da comparação com o Simples Federal, em decorrência da problemática interpretação do art. 9º, XIII, da Lei nº 9.317/96, como já se viu nesta dissertação.

armazenamento	24,6%	25,2%	25,3%
– Construção Civil	100,00%	100,00%	100,00%
– Outros			
Total			
3- Receita Bruta Mensal			
– até R\$ 1.000	14%	68%	67%
– de R\$ 1.001 a R\$ 2.000	18%	14%	14%
– de R\$ 2.001 a R\$ 3.000	35%	11%	12%
> R\$ 3.000	33%	6%	7%
Total	100,00%	100,00%	100,00%

Fonte: Pesquisa da Economia Informal Urbana – Ecinf 2003 (IBGE, 2005)

Acima, no item 1, o empreendimento por conta própria é aquele gerido pelo próprio empreendedor, sem empregado, que representa 88,04% da amostra da Ecinf (9,093 milhões de empresas). Já com empregador, é o empreendimento com até 05 empregados (1,235 milhões de empresas). No item 2 temos o percentual de adesão, ou não, ao Simples Federal pelos segmentos listados. Por fim, no item 3 temos a receita bruta mensal, por faixa, das empresas que aderiram, ou não, ao Simples Federal.

Da tabela acima chama a atenção a pequena quantidade de empreendimentos da Ecinf 2003 que aderiram ao Simples Federal: apenas 2,1% dos 10,328 milhões de empreendimentos, sendo que dessa percentagem 57,15% se refere ao segmento de comércio e reparações. Observe-se que 97,9% dos empreendimentos não aderiram ao Simples Federal.

Dos 97,9% dos empreendimentos que não aderiram ao Simples Federal, 9,2% estavam formalizados no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ e 88,7% eram informais, sem CNPJ (DELGADO et alli, 2007, p. 17 e 21), sendo que 93% dos não vinculados ao Simples Federal tinham receita bruta anual de até R\$ 36.000,00, como se vê na tabela acima. Assim, os 9,2% dos empreendimentos citados, como tinham CNPJ e não aderiram ao Simples Federal, estavam perante a Secretária da Receita Federal do Brasil como inativos ou sujeitos à tributação pelo lucro presumido, já que os tributados pelo lucro real estavam fora do escopo da Ecinf. Já os 88,7% de empreendimentos da Ecinf sem CNPJ, na completa informalidade, representam 9,16 milhões de empreendimentos passíveis de adesão talvez não ao Simples Federal, mas certamente ao Nacional, aqui considerando os dados de 2003, o que implica que o universo atual é maior, em decorrência do crescimento da economia nos últimos 08 anos.

Observe, na tabela acima, que a maioria dos empreendimentos que não aderiram ao Simples Federal é do segmento de comércio e reparação, indústria de transformação e transporte e armazenamento, para os quais, como regra, não há qualquer vedação à adesão ao Simples Nacional (e mesmo ao Simples Federal).

Se atualmente se têm apenas 398.089 empresas inscritas no MEI (RFB, 2010 F), considerando a existência (em 2003, atente-se) de 9,16 milhões de empreendimentos informais, dos quais 93% tinham receita bruta anual de até R\$ 36.000,00, lá havia um universo passível de adesão de 8,51 milhões (93% de 9,16 milhões) ao Simples Nacional, o que demonstra o longo caminho que o MEI precisa percorrer.

Obviamente que dos 8,51 milhões passíveis de adesão ao Simples Nacional, acima, há um pequeno universo de contribuintes que não podem aderir ao MEI, motivado, essencialmente, por ter mais de 1 empregado. Entretanto, compulsando os dados da Ecinf (IBGE, tabela 3, 2005), vê-se que 92,35% de todo o universo pesquisado tem até duas pessoas ocupadas dentro da atividade do microempreendedor, a indicar que a quase totalidade dos empreendimentos informais pode aderir ao MEI, pois são empreendimentos com até 1 (um) empregado.

Por último, a demonstrar que 398.089 empresas inscritas no MEI (RFB, 2010 F) representam uma diminuta parcela dos microempreendedores passíveis de serem cobertos pela previdência social, quantidade que, no extremo, representaria o dobro de contribuintes segurados, isso considerando a irreal hipótese de que toda empresa no MEI tenha 1 empregado, a pesquisa Ecinf (IBGE, tabela 53, 2005), informa que, do universo de 10.711.673 pessoas vinculadas aos pequenos empreendimentos alvos da pesquisa, 2.545.470 contribuem para a previdência social e 8.140.662 não são contribuintes da previdência social.

Com todos os dados acima, fica claro que o público alvo do MEI, no tocante aos segurados microempreendedor individual e seus empregados, é da ordem de 8 milhões de segurados, alvo ainda muito distante da quantidade de empresa atualmente inscrita no MEI.

5 O ASPECTO QUANTITATIVO DO MANDAMENTO DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DOS TRIBUTOS INTEGRANTES DO SIMPLES NACIONAL – UMA ANÁLISE DO PERFIL CONSTITUCIONAL DOS TRIBUTOS NO SIMPLES NACIONAL E NA TRIBUTAÇÃO ORDINÁRIA

Inicialmente, aqui se enfatiza que não há um tributo único denominado Simples Nacional, neste havendo diversos dos tributos previstos na Constituição, apenas apurados a partir de um signo presuntivo único de base de cálculo, a receita bruta, como bem percebido por Sérgio de Abreu Brito (2009, p. 203), *verbis*:

Sob prisma da estrutura da norma tributária, é preciso compreender que o “regime simplificado de tributação” constituiu-se num feixe de normas impositivas, com aspectos próprios, tanto na hipótese, quanto no mandamento. Assim, há uma norma impositiva própria para o IRPJ, uma para a Cofins, uma para o IPI, uma para o ICMS, para o ISS, enfim, uma norma jurídica própria para cada tributo incluído no regime simplificado.

A premissa subjacente neste tópico da dissertação é que o legislador complementar do Simples Nacional deveria respeitar o figurino constitucional de cada tributo inserido no Simples Nacional, deferindo em cada um o tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte, os quais, quando agregados, espelhariam um tratamento global favorecido para o segmento em foco.

O objeto principal do estudo neste item será uma abordagem das normas jurídicas constantes no arcabouço tributário do Simples Nacional, com foco no aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência dos tributos integrantes desse regime diferenciado, comparando-o com a regra-matriz que existe na tributação ordinária federal (essa tomada como a tributação pelo lucro presumido), estadual, distrital e municipal. Como marco teórico deste item, utilizar-se-á a regra-matriz de incidência dos tributos na forma preconizada por Paulo de Barros Carvalho, que, como diz Sacha Calmon Navarro Coêlho (2003, p. 94), é quem melhor expôs o tema na literatura luso-hispano-americana. Assim, eis as palavras do mestre paulistano sobre a estrutura da norma jurídico-tributária (CARVALHO, 2008, p. 375), *verbis*:

... para isolar a regra-matriz da incidência tributária é preciso aludir aos critérios material, espacial e temporal, na proposição hipótese, e aos critérios pessoal e quantitativo, na proposição tese. Dentre tais critérios, interessam, para fins de identificação da natureza jurídica do tributo, o material e o quantitativo. Isto porque, enquanto o primeiro é o núcleo da hipótese de incidência, composto por verbo e complemento que descrevem abstratamente uma atuação estatal ou um fato

particular, o segundo, no âmbito da base de cálculo, mensura a intensidade daquela conduta praticada pela Administração ou pelo contribuinte, conforme o caso.

A estrutura da regra-matriz de incidência acima desnuda, na hipótese de incidência, os critérios material, temporal e espacial e, no conseqüente (mandamento), os critérios pessoal e quantitativo.

Na estrutura da norma jurídica proposta acima por Barros Carvalho não há qualquer elemento pessoal na hipótese, contentando-se apenas com um critério (ou aspecto) subjetivo no mandamento, no qual estaria o sujeito ativo e passivo da obrigação tributária. Porém há situações em que um terceiro interveniente aparece para realizar a hipótese de incidência, sendo que tal pessoa não compõe o critério pessoal do mandamento. Muitas vezes a qualificação dessa terceira pessoa é relevante para delimitação da própria hipótese de incidência, sendo que tal pessoa não tem identidade com o critério pessoal do mandamento, como já foi dito (COÊLHO, 1982, p. 252; COÊLHO, 2003, p. 96). Assim, por exemplo, veja-se o caso da substituição tributária, na qual o substituto deve fazer parte da hipótese de incidência, como um elemento pessoal para delimitá-la, sendo que o verdadeiro sujeito passivo, aquele que pratica o fato gerador, o substituído, encontra-se no mandamento, como argutamente assevera Sacha Calmon Navarro Coêlho, que utiliza a notação aspecto, tradicional na doutrina tributária, ao invés de critério, proposto por Barros Carvalho (COÊLHO, 2003, p.96), *verbis*:

“O aspecto pessoal que emerge do fato descrito na hipótese de incidência aparece com intensidade quando, por exemplo, se cogita do intrigante fenômeno da sujeição passiva substitutiva. Sem menção do aspecto pessoal da hipótese seria realmente mais complicado explicar por que “A” é o sujeito do dever previsto no mandamento da norma, embora não “tenha realizado a hipótese de incidência”. Ora, se as conseqüências jurídicas decorrentes da incidência do mandamento da norma se apropositam em razão da ocorrência do “fato gerador”, como, com efeito, é possível a uma pessoa ver-se obrigada por fato que não praticou ou não lhe diz respeito? A resposta fica mais inteligível se se considera a pessoa envolvida com o fato jurígeno descrito na hipótese de incidência (aspecto pessoal) diversa da pessoa destinatária do dever, como sujeito passivo da relação jurídico-tributária instaurada com a realização da “situação jurígena” (do suposto).”

Na forma acima, considerando a estrutura dicotômica da norma jurídica, decomposta em hipótese de incidência (proposição hipótese) e mandamento (proposição tese ou conseqüência), aqui se decompõe a norma tributária na forma a seguir, em esquema extraído de Brito (2009, p. 198):

Hipótese de incidência (aspectos)	Mandamentos (aspectos)
Material = descrição do fato. Ex.: auferir renda	Pessoal = descrição do sujeito ativo e passivo
Temporal = quando o fato será considerado perfeito e acabado. Ex.: renda percebida durante o exercício financeiro	Quantitativo = descrição da base de cálculo, alíquota, deduções etc.
Espacial = limites de validade da norma	Operacional = indicação de como, quando e onde pagar
Pessoal = descrição das pessoas com capacidade para realização da hipótese	

Sucedido o fato imponível na realidade fenomênica que se subsuma à hipótese de incidência abstrata acima, surgiu o fato gerador da obrigação tributária, implicando no dever jurídico do contribuinte em recolher o montante apurado aos cofres públicos, nos termos e condições previstos e descritos pelos aspectos contidos no mandamento da norma tributária.

Neste item desta pesquisa, interessa primordialmente o detalhamento do aspecto quantitativo do mandamento da norma tributária, notadamente a base de cálculo e alíquota, pois somente essas têm nuances relevantes quando comparadas às normas tributárias do Simples Nacional em face das normas que incidem nos regimes ordinários federal (aqui tomado como a tributação pelo lucro presumido), estadual, distrital e municipal.

Em termos de imposição tributária global, como já se viu, o Simples Nacional opera com percentuais progressivos sobre a receita bruta mensal, percentuais que às vezes se confundem com alíquotas, como se mostrará a seguir, uniforme em 20 faixas de receita bruta auferida nos últimos 12 meses anteriores ao período de apuração mensal, para as atividades comercial e industrial, esta acrescida de um percentual de 0,5% a título de IPI. Essa mesma metodologia se aplica ao segmento de serviço, com percentuais majorados em face da atividade comercial, com uma tripla divisão (atividades do serviço dos Anexos III, IV e V da LC nº 123/2006). Aqui se deve perceber que os percentuais constantes nesses Anexos às vezes se confundem com as alíquotas, como ocorre, por exemplo, com a Cofins, e às vezes não, como no caso do IRPJ. Em todos os casos, entretanto, se demonstrará que se pode extrair a alíquota de cada tributo desses anexos, sendo tais alíquotas variáveis determinada pela receita bruta dos últimos doze meses, progressivas com o aumento dessa receita.

Já a base de cálculo, seguindo o magistério de Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 377), tem três funções: a) função mensuradora, por quantificar dimensionalmente o fato tributário; b) função objetiva, já que sua conjugação com a alíquota permite quantificar o

débito a ser pago; c) função comparativa, para confirmar, infirmar e afirmar o critério (*rectius*, aspecto) material da hipótese de incidência.

Para se ter uma base de cálculo válida e hígida de determinado tributo, não basta que a mesma represente uma grandeza vinculada ao fenômeno tributário, apreciável economicamente, que leva à aplicação de uma alíquota, apurando-se o tributo devido, mas que tal grandeza esteja intimamente ligada ao aspecto material da própria hipótese de incidência. Assim, por exemplo, a renda líquida obtida a partir da exploração de uma propriedade agrícola não pode funcionar como base de cálculo do Imposto sobre Propriedade Territorial Rural – ITR, mas do imposto sobre a renda, pois essa base de cálculo está intimamente vinculada ao auferimento da renda, aspecto material da hipótese de incidência do imposto de renda. No caso do ITR, o aspecto material da hipótese de incidência é a propriedade em si mesma, independente de qualquer geração de renda pela propriedade. Como já advertia Alfredo Augusto Becker, a base de cálculo seria o núcleo atômico da hipótese de incidência, conferindo o gênero jurídico ao tributo (*apud* CARVALHO, 2008, p. 377).

Obviamente que o legislador pode utilizar presunções para definição da base de cálculo de determinado tributo, sob argumento de que tal base de cálculo presumida, em regra, normalmente tem íntima interligação com o aspecto material da hipótese de incidência. Como exemplo, mais uma vez, o imposto de renda, abaixo.

O art. 42 da Lei nº 9.430/96 considera os depósitos bancários de origem não comprovada pelo contribuinte como rendimentos omitidos, passíveis de tributação pelo imposto de renda, ou seja, tais depósitos podem funcionar como base de cálculo do imposto sobre a renda. Trata-se de uma presunção legal clássica, dentro da idéia de que um depósito bancário sem origem comprovada, normalmente se trataria de um rendimento omitido da tributação. Observe que não há um liame necessário entre um depósito bancário e o auferimento de renda, este o aspecto material da hipótese de incidência do imposto sobre a renda. Porém, o legislador agregou ao depósito, em si mesmo, a não comprovação de sua origem pelo contribuinte, construindo uma base de cálculo presumida e válida para o imposto de renda. Aqui, por relevante, no tocante ao imposto de renda, deve-se observar que tributação por renda presumida tem base legal mediata no art. 44 do Código Tributário Nacional – CTN. A base de cálculo do imposto de renda é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis, como se vê no *codex* tributário.

A utilização da tributação por renda presumida se encontra no CTN desde 1966, tendo sido utilizada pelo legislador ordinário, no seio da tributação da pessoa jurídica, desde

pelo menos 1943 (WINKLER, 2002, p. 715), não tendo nunca sua constitucionalidade posta em xeque pelo Supremo Tribunal Federal, razão que nos leva a advogar sua higidez constitucional, podendo ela servir de paradigma de confrontação com as normas tributárias do Simples Nacional. Ademais, em sentido amplo, não se pode olvidar que toda a tributação do Simples Nacional é presumida, com aplicações de percentuais sobre a receita bruta mensal, apurando-se, daí, o montante a pagar a título de múltiplos tributos, como já visto.

Assim, para efeito de comparação das normas tributárias do Simples Nacional com a tributação ordinária, esta será considerada a tributação pelo lucro presumido (e não a pelo lucro real), agregada da tributação ordinária do ICMS e ISS, confrontando-se as regras-matrizes de incidência dos tributos no Simples Nacional e na tributação comum ordinária (lucro presumido e regime ordinário do ICMS e ISS). E assim ainda se fará porque, na tributação pelo lucro presumido, as hipóteses materiais de incidência do IRPJ, da CSLL, da Cofins e do PIS/Pasep se assemelham muitíssimo ao que ocorre no Simples Nacional, como se mostrará a seguir, sendo certo que o optante do Simples Nacional pode, verdadeiramente, optar pela tributação do lucro presumido e, muito raramente, pela tributação pelo lucro real, isso essencialmente em decorrência da maior complexidade desse último regime.

Deve-se observar que a opção metodológica aqui seguida, de afastar a tributação pelo lucro real como regime comum dos tributos federais, na análise comparativa do aspecto quantitativo do mandamento da norma tributária, tem pouco impacto no segmento dos contribuintes do Simples Nacional, pois as exigências da tributação pelo lucro real para as microempresas e empresas de pequeno porte, notadamente a escrituração completa, terminam por afastá-las desse regime de apuração, deixando apenas a opção do lucro presumido em face do Simples Nacional. E, ademais, a tributação pelo lucro presumido é relevante quando comparada com a do lucro real, não sendo a tributação pelo lucro presumido um regime marginal, como se ver na tabela abaixo, referente ao ano de 2002, no qual o imposto devido pelas empresas no presumido é mais expressivo em relação ao faturamento do que a tributação pelo lucro real, isso em decorrência de a pessoa jurídica tributada pelo lucro real ter inúmeras hipóteses de dedução da base de cálculo do IR devido, situações muitas vezes de difícil auditoria por parte do fisco, o que termina incrementando a evasão fiscal. Ainda, observe-se, o IR devido no lucro presumido atinge um percentual expressivo quando comparado com o IR devido geral (tributação pelo lucro presumido e pelo lucro real), atingindo 24% do total:

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

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

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

Pela relevância da tributação pelo lucro presumido, como se vê acima, a qual se encontra ordinariamente aberta às microempresas e empresas de pequeno porte, aqui se justifica plenamente a abordagem de comparar as normas tributárias do Simples Nacional com as normas dos tributos incluídos na tributação pelo lucro presumido, perscrutando a regra-matriz de incidência de cada tributo nesses regimes.

Feita a breve explanação sobre a estrutura dicotômica da norma tributária, passa-se a apreciar a incidência do fenômeno tributário no seio Simples Nacional, efetuando comparações com a tributação pelo lucro presumido, aqui tomado como um regime comum, no tocante aos tributos federais, e com o regime ordinário do ICMS e ISS.

5.1. OS TRIBUTOS FEDERAIS INTEGRANTES DO SIMPLES NACIONAL

Primeiramente, passa-se a apreciar o comportamento do aspecto quantitativo do mandamento da regra-matriz de incidência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre Lucro Líquido – CSLL no âmbito da tributação pelo lucro presumido e no Simples Nacional, especificamente as alíquotas e as bases de cálculos.

Na tributação pelo lucro presumido, a base de cálculo do imposto de renda é uma presunção de lucro, que se obtém pela multiplicação de um percentual variável, por atividade econômica, sobre a receita bruta. Assim, por exemplo, para as empresas em geral, calcula-se o lucro presumido aplicando um percentual de 8% sobre a receita bruta. Entretanto, caso seja uma empresa do segmento de serviço, tal percentual será de 32%; já para a atividade de revenda, para consumo de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural será de um inteiro e seis décimos por cento sobre a receita bruta. No dizer de Prolik et alli (1992, p.17), em termos de natureza jurídica, o lucro presumido é o lucro legal. Apurado o

lucro presumido, aplica-se a alíquota do imposto de renda, apurando-se o valor do IRPJ devido⁵².

Calculado o lucro presumido, aplica-se sobre ele a alíquota de 15% do imposto de renda, com o adicional de 10 %, se for o caso, na forma do art. 3º da Lei nº 9.249/95.

Observe-se que, na tributação do lucro presumido, no tocante ao IRPJ, temos claramente a figura da base de cálculo e alíquota, concretizando dois dos parâmetros do aspecto quantitativo do mandamento da regra-matriz de incidência do imposto de renda. Ainda, todas essas são aplicadas *in totum* à CSLL, a qual utiliza uma presunção de lucro geral de 12% sobre a receita bruta (o segmento de serviço também tem uma presunção de lucro de 32% sobre a receita bruta), daí se aplicando, como regra geral, a alíquota única de 9% (as empresas do segmento financeiro sofrem a incidência de uma alíquota de 15%).

Por tudo, veja-se que, no caso do contribuinte submetido à tributação pelo lucro presumido, a receita bruta funciona como elemento integrante da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em decorrência de a base de cálculo – lucro presumido – ser gerada a partir da aplicação de um percentual sobre a receita bruta. A receita bruta não é a base de cálculo do IRPJ e CSLL na tributação pelo lucro presumido, mas um elemento que compõe o lucro presumido, sendo este a efetiva base de cálculo de tais tributos.

Superado o breve intróito sobre o IRPJ e CSLL na tributação pelo lucro presumido, aqui considerado como regime geral, passa-se a estudar a incidência do IRPJ e CSLL na sistemática de recolhimento de tributos do Simples Nacional.

Como se vê nas tabelas anexas à LC nº 123/2006, o legislador complementar dividiu as microempresas e empresas de pequeno porte em 20 faixas de receita bruta anual, começando com empresas com receita bruta anual de até R\$ 120.000,00, culminando com receitas na faixa de R\$ 2.280.000,01 até R\$ 2.400.000,00. Para cada segmento da atividade econômica (comércio, indústria e serviço), há as denominadas “alíquotas” determinadas pela receita acumulada nos últimos 12 (doze) meses, as quais deverão incidir sobre a receita bruta mensal, para fins de apurar o valor a pagar mensal do Simples Nacional. E quando se apura e

⁵² Como já foi mencionado, a base de cálculo do IRPJ e CSLL vai um pouco mais além da aplicação de um percentual sobre a receita bruta, pois ainda se deve adicionar os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras (renda fixa e variável), ganhos de capital, variações monetárias ativas, receita de locação de imóveis (quando isso não for o objeto da pessoa jurídica), os rendimentos auferidos nas operações de mútuo realizadas entre pessoas jurídicas controladoras, controladas, coligadas ou interligadas e outros importes poucos significativos para apurar o lucro presumido. Entretanto, para efeito de comparação da base de cálculo e alíquotas da tributação pelo lucro presumido em face do Simples Nacional, não serão considerados esses acréscimos nesta dissertação, pois são poucos relevantes, e sendo também, como regra, tributados de forma ordinária pelo optante do Simples Nacional (assim, por exemplo, rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável do optante pelo Simples Nacional são tributados exclusivamente na fonte pela instituição financeira).

paga tal valor, simplesmente se extingue todos os tributos constantes da cesta do Simples Nacional, com os recursos sendo apropriados em cada tributo, como se vê nas tabelas de partilha constantes nos anexos da LC nº 123/2006.

O termo “alíquota”, acima, foi colocado propositadamente entre aspas, pois não se trata verdadeiramente da alíquota componente do aspecto quantitativo do mandamento da regra-matriz de incidência, apesar de a LC nº 123/2006 assim a denominar. Na verdade, tal “alíquota” é a soma de alíquotas ou de elementos integrantes da base de cálculo de diversos tributos abrangidos pelo Simples Nacional. Para aclarar este ponto, veja-se a primeira e a última faixa de receita bruta, para o segmento de comércio, contida no Anexo I da LC nº 123/2006:

ANEXO I
Partilha 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 2.280.000,01 a 2.400.000,00	11,61%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%

Acima, uma empresa com receita bruta nos últimos doze meses anteriores ao período mensal de apuração de até R\$ 120.000,00 fará incidir uma “alíquota”, *rectius*, percentual, de 4,00% sobre a receita bruta mensal, para fins de apurar o valor devido no Simples Nacional. Porém tal “alíquota” é a soma das alíquotas de 2,75% e 1,25% referentes à Contribuição Previdenciária Patronal – CPP e ao ICMS, respectivamente, (há isenção de IRPJ, CSLL, Cofins e PIS/Pasep para tal faixa de receita bruta). Raciocínio similar deve ser utilizado para a última faixa.

Do valor global pago, parcelas serão destinadas para cada tributo, indicando o efetivo ônus tributário dos diversos tributos. Nestes percentuais de partilha de cada tributo, multiplicados pela receita bruta, tem-se a apuração do valor devido do tributo, daí devendo ser perquirido o aspecto quantitativo do mandamento da regra-matriz de incidência.

A seguir, apresentam-se os percentuais globais incidentes sobre a receita bruta para apuração do IRPJ devido no Simples Nacional e na tributação ordinária do lucro presumido, elementos que compõem o aspecto quantitativo do mandamento da regra-matriz de incidência do IRPJ nesses dois regimes, nas faixas de receita bruta inicial, intermediária e final, suficientes para as conclusões que aqui serão lançadas, conforme os Anexos da LC nº 123/2006 e da legislação ordinária do imposto de renda pelo lucro presumido, sendo a Tabela 1 para o segmento comercial e industrial e, na sequência, a Tabela 2 para o segmento de serviço:

Tabela 1 – Imposto de renda da pessoa jurídica – IRPJ

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Comércio (Anexo I da LC nº 123/2006)	Indústria (Anexo II da LC nº 123/2006)	Percentual do Lucro Presumido do Comércio e da Indústria ⁵³
	Percentual do Simples Nacional	Percentual do Simples Nacional	
Até 120.000,00	0,00%	0,00%	1,20%
De 120.000,01 a 240.000,00	0,00%	0,00%	1,20%
De 240.000,01 a 360.000,00	0,27%	0,27%	1,20%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	0,46%	0,46%	1,20%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	0,54%	0,54%	1,20%

Tabela 2 – Imposto de renda da pessoa jurídica – IRPJ

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Serviços do Anexo III da LC nº 123/2006 ⁵⁴	Serviços do Anexo IV da LC nº 123/2006 ⁵⁵	Serviços do Anexo V da LC nº 123/2006 ⁵⁶	Serviços do Anexo V da LC nº 123/2006	Segmento de serviço
			Menor relevância da folha de pagamento na receita bruta (inferior a 10%)*	Maior relevância da folha de pagamento na receita bruta (igual a 40%)*	
	Percentual do Simples Nacional	Percentual do Simples Nacional	Percentual do Simples Nacional	Percentual do Simples Nacional	Percentual do lucro presumido ⁵⁷

⁵³ O lucro presumido nos segmentos comercial e industrial é apurado com a aplicação de um percentual de 8% sobre a receita bruta. Sobre tal lucro presumido será aplicada a alíquota de 15% do IRPJ, no caso de lucro presumido trimestral até R\$ 60.000,00 (equivalente a R\$ 240.000,00 por ano), e do adicional de 10% sobre o lucro presumido que exceder esses valores. Para empresas com receita bruta linear de até R\$ 2.400.000,00, como este exemplo da tabela 1, a presunção anual de lucro atingirá somente R\$ 192.000,00 (8% x 2.400.000,00), sendo só aplicada a alíquota base de 15% para calcular o IRPJ devido, este que será comparado com a incidência no Simples Nacional. Dessa forma, no lucro presumido, para se apurar o IR devido, basta aplicar o percentual de 1,2% (8% vezes a alíquota de 15%) sobre a receita bruta.

⁵⁴ Atividades do Anexo III da LC nº 123/2006 – Educação formal e técnica, até o ensino médio, inclusive cursos de língua estrangeira, agências terceirizadas de correios, agência de viagem e turismo, centro de formação de condutores, lotéricas, serviços de instalação, de reparos e de manutenção em geral, transporte municipal de passageiros, de comunicação e de transportes interestadual e intermunicipal de cargas, escritórios de serviços contábeis e produções cinematográficas, audiovisuais, artísticas e culturais, sua exibição ou apresentação e demais atividades não submetidas às exceções ou vedações da LC 123/2006.

⁵⁵ Atividades do Anexo IV da LC nº 123/2006 – construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores e serviço de vigilância, limpeza ou conservação.

⁵⁶ Atividades abrangidas pelo Anexo V da LC nº 123/2006 – Cumulativamente administração e locação de imóveis de terceiros; academias de dança, de capoeira, de ioga e de artes marciais, academias de atividades físicas, desportivas, de natação e escolas de esportes; elaboração de programas de computadores, inclusive jogos eletrônicos, desde que desenvolvidos em estabelecimento do optante; licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação; planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas, desde que realizados em estabelecimento do optante; empresas montadoras de estandes para feiras; laboratórios de análises clínicas ou de patologia clínica; serviços de tomografia, diagnósticos médicos por imagem, registros gráficos e métodos óticos, bem como ressonância magnética; e serviços de prótese em geral.

Até 120.000,00	0,00%	0,00%	9,13%	0,15%	2,40 ⁵⁸ %
De 120.000,01 a 240.000,00	0,00%	0,00%	9,23%	0,20%	4,80%
De 240.000,01 a 360.000,00	0,48%	0,16%	9,42%	0,25%	4,80%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	0,69%	3,12%	11,09%	0,78%	6,18%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	0,81%	6,12%	14,61%	1,85%	7,00%

* Considerando que o IRPJ varia com a relevância da folha de pagamento anual, com encargos, em face da receita bruta, aqui se utilizou dois extremos discriminados na própria LC nº 123/2006, ou seja, uma folha de pagamento anual representando menos que 10% e igual a 40% da receita bruta anual.

Primeiramente, por rigor metodológico, deve-se anotar que os percentuais das tabelas acima, no seio do Simples Nacional, são identificados a partir da receita bruta dos últimos 12 meses anteriores ao período mensal de apuração, daí se aplicando sobre a receita bruta auferida no mês de apuração, para apurar o valor devido no Simples Nacional (como exemplo, para apurar o IRPJ devido no mês de junho de 2010, verifica-se a receita bruta de junho de 2009 a maio de 2010, identificando-se o percentual, sendo este aplicado sobre a receita mensal de junho de 2010, obtendo-se, daí, a parcela devida do IRPJ de junho de 2010). De outra banda, o percentual das tabelas acima no âmbito da legislação ordinária do lucro presumido é simplesmente aplicado sobre a receita bruta ajustada de cada trimestre civil, dentro do exercício financeiro, daí apurando-se o IRPJ devido. Apesar de os percentuais da tabela acima terem essa diferença de metodologia, para uma empresa que tenha uma receita bruta uniforme entre os exercícios financeiro de apuração e o exercício imediatamente anterior, as tabelas acima são uma excelente aproximação da incidência do IRPJ no regime do Simples Nacional e na tributação ordinária do lucro presumido, e aqui será utilizada dessa forma.

No lucro presumido e no Simples Nacional, para a Tabela 1, dos segmentos comercial e industrial, o IRPJ pode ser calculado da seguinte forma:

⁵⁷ O lucro presumido no segmento de serviço é apurado com a aplicação de um percentual de 32% sobre a receita bruta. Sobre tal lucro presumido, será aplicada a alíquota do IRPJ de 15%, no caso de lucro presumido trimestral até R\$ 60.000,00 (equivalente a R\$ 240.000,00 por ano), havendo uma alíquota adicional de 10% sobre o lucro que exceder o valor citado, apurando-se daí o IR devido. Dessa forma, no lucro presumido, para se apurar o IR devido, o percentual que incidirá sobre a receita bruta varia diretamente com a própria receita bruta, como se vê na tabela.

⁵⁸ A base de cálculo mensal do imposto de renda das pessoas jurídicas prestadoras de serviços em geral, excetuadas as prestadoras de serviço de profissão legalmente regulamentada, cuja receita bruta anual seja de até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), será determinada mediante a aplicação do percentual de 16% sobre a receita bruta auferida mensalmente.

IRPJ_{devido (lucro presumido)} = base de cálculo x alíquota do IRPJ = lucro presumido x alíquota do IRPJ = (8% x receita bruta) x 15% = 1,2% x receita bruta

IRPJ_{devido (simples nacional)} = base de cálculo x alíquota do IRPJ = lucro presumido x alíquota do IRPJ = [(**percentual da tabela/alíquota do IRPJ**) x **receita bruta**] x alíquota do IRPJ = (percentual da tabela x receita bruta/15%) x 15% = percentual da tabela x receita bruta

Assim, pode-se simplesmente considerar como presunção de lucro no Simples Nacional o percentual da Tabela 1, dividido pela alíquota do IRPJ e multiplicado pela receita bruta, como destacado acima. Neste caso, o percentual da presunção de lucro (percentual da Tabela 1 dividido pela alíquota do IRPJ) incidente sobre a receita bruta varia à medida que esta aumenta, não sendo um percentual fixo, como de 8% para os segmentos comercial e industrial, visto na tributação ordinária pelo lucro presumido. Raciocínio similar pode ser utilizado para a Tabela 2, aqui simplesmente tomando o cuidado de considerar a alíquota do IRPJ com o adicional de 10%, com a complexidade decorrente de este percentual somente incidir a partir de determinado limite do lucro apurado.

Apesar de o percentual da presunção de lucro no Simples Nacional variar diretamente com o aumento da receita bruta, dentro da própria atividade, comercial ou industrial (ou de serviço), parece claro que o legislador complementar utilizou uma estrutura de tributação do IRPJ (e da CSLL) no Simples Nacional de forma similar àquela utilizada na tributação do lucro presumido ordinário. Veja-se, inclusive, que o percentual do lucro presumido no segmento de serviço ordinário também varia com o aumento da receita bruta, como se vê na última coluna da Tabela 2, acima, aqui em decorrência da utilização do adicional de 10% na alíquota do IRPJ, oriundo do auferimento de lucro presumido acima de R\$ 60.000,00 por trimestre (ou R\$ 240.000,00, por ano), ou seja, um percentual de presunção de lucro aumentando com a receita bruta também existe no regime ordinário da tributação pelo lucro presumido.

Dessa forma, mostra-se sem razão a crítica de Brito (2009, p. 212), ao asseverar que haveria um grave defeito no critério de presunção do IRPJ no Simples Nacional, com violação ao princípio da capacidade contributiva, em decorrência de “o percentual utilizado, no regime simplificado, para um dado valor de receita bruta, é o mesmo independentemente da atividade desenvolvida pela empresa de pequeno porte ou microempresa”, pois, na verdade, no regime diferenciado, os percentuais de presunção do lucro são os mesmos para os segmentos comercial e industrial, dentro de uma mesma faixa de receita, sendo diverso dos

percentuais de presunção do segmento de serviço, como assim também o é na tributação ordinária do lucro presumido. Ademais, a presunção de lucro distinto entre os diversos segmentos da atividade econômica busca concretizar o princípio constitucional da progressividade do imposto de renda, previsto no art. 145, § 1º, da CR88, pois é assente pacificamente que o segmento de serviço seria detentor de uma maior lucratividade, devendo, assim, sofrer uma tributação do IRPJ (e CSLL) mais gravosa.

No ponto em debate, o problema do Simples Nacional está associado unicamente ao tratamento diverso do IRPJ dentro do próprio segmento de serviço, como se vê na segunda e na quinta coluna da Tabela 2, acima. Não há justificativa jurídica para tratar os diversos sub-segmentos de serviços de forma diversa no âmbito de um mesmo imposto, como o IRPJ, pois não se enxerga plausibilidade em tratar de forma assimétrica a presunção de lucro no segmento de serviço, para uma mesma faixa de receita bruta, por malferir o princípio constitucional da isonomia.

Qualquer atividade do segmento de serviço, no âmbito do lucro presumido ordinário, teria uma tributação uniforme pelo IRPJ, como se vê na última coluna da Tabela 2 acima. A casuística levada a efeito pelo legislador complementar, no segmento de serviço, é destituída de razoabilidade jurídica, não havendo justificativa para os contribuintes dos diversos sub-segmentos de serviço, optante pelo Simples Nacional, sofrerem a incidência do IRPJ de forma diversa. Ainda, o legislador complementar chegou a tratar de forma diversa uma mesma atividade econômica de serviço à luz do IRPJ, fazendo a incidência tributária variar com a relevância, ou não, da folha de salário anual, com encargos, em face da receita bruta anual, como ocorre com o sub-segmento de serviço do Anexo V da LC nº 123/2006, sendo que aqui, inclusive, há oneração do IRPJ do regime diferenciado em face do comum quando a empresa utiliza pouca mão-de-obra (vide a quarta e a sexta coluna da Tabela 2), o que viola o tratamento diferenciado e favorecido previsto na Constituição da República.

Repise-se que não há sentido jurídico em tratar o IRPJ dos diversos sub-segmentos de serviço (dos Anexos III, IV e V da LC nº 123/2006) de forma diversa, pois tal imposto não poderia, em si mesmo, incidir de forma diferente sobre as atividades de serviço, exceto se fosse para privilegiar algum valor constitucional, como a quantidade ou qualidade do emprego, porém o fazendo para todas as atividades terciárias. Aqui se deve lembrar que a tributação do IRPJ no lucro presumido é uniforme para todas as atividades de serviço, com a mesma presunção de lucro sobre a receita bruta, a fortalecer a idéia de que o IRPJ deveria incidir de forma uniforme sobre todas as atividades de serviço do Simples Nacional.

Aqui se poderia questionar se o Constituinte não teria autorizado o legislador complementar a efetuar o tratamento acima espelhado do IRPJ aqui em debate. Para tanto, veja-se a leitura do art. 146 da Constituição Federal, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 42/2003, que permitiu a instituição de um regime como o Simples Nacional, cogente para as três esferas de governo, *verbis*:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I a II – *Omissis*;

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

a) a c) *omissis*.

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

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

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

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

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

Observe-se que houve uma autorização ao legislador complementar, em termos tributários, a instituir um tratamento diferenciado e favorecido, inclusive regimes especiais ou simplificados para o ICMS (art. 155, II, da CR88) e para as contribuições previdenciárias do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei (art. 195, I, da CR88), e a instituição de um regime único de arrecadação de tributos dos três entes estatais para as microempresas e empresas de pequeno porte, jamais uma derrogação de quaisquer normas de incidência dos tributos previstos na Constituição. Os tributos, isoladamente falando, deveriam concretizar o tratamento diferenciado e favorecido, que, quando agregados, cumpririam o desiderato do constituinte.

Apesar de o imposto de renda ser informado pelos princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei, como se vê no art. 153, § 2º, I, da Constituição, eventualmente, reconhece-se, poderia haver uma tributação diferenciada do IRPJ no âmbito do segmento de serviços para concretizar outro valor constitucional, como a busca do emprego, como parece acontecer dentro do próprio sub-segmento do Anexo V da LC nº 123/2006, quando comparado em si mesmo. Porém, tal valor constitucional deveria permear toda a atividade do segmento de serviços, e não somente o sub-segmento do Anexo

V da LC nº 123/2006, e jamais o IRPJ dentro do Simples Nacional poderia sobejar aquele da tributação pelo lucro presumido, como se vê no caso da Tabela 2 – quarta e sexta colunas – atividades do Anexo V, com pouca utilização de mão-de-obra.

Resumindo, não há justificativa jurídica para o tratamento diverso no âmbito do IRPJ para as diversas atividades de serviço, quer entre atividades diversas entre si (Anexos III, IV e V da LC nº 123/2006), quer em uma mesma atividade (no caso do Anexo V), pois elas são tratadas de forma isonômica no âmbito da tributação ordinária do lucro presumido (e do lucro real).

Por fim, vê-se a manutenção de uma tradicional isenção do IRPJ para as empresas com receita bruta dentro do teto da definição de microempresas do Simples Nacional, do segmento comercial e industrial, como já ocorria no âmbito do Simples Federal e mesmo no Estatuto da Microempresa de 1984, nos segmentos comercial e industrial (Tabela 1). Em relação ao segmento de serviços, apenas foi aquinhado com tal isenção do IRPJ os sub-segmentos de serviço dos Anexos III e IV da LC nº 123/2006 (Tabela 2), não havendo qualquer justificativa jurídica para não deferir a mesma isenção para o sub-segmento de serviço do Anexo V da referida LC, pois o IRPJ incide de maneira uniforme em todo o segmento de serviço no âmbito do lucro presumido, como já foi mencionado, sendo, assim, desarrazoada qualquer discriminação, neste ponto, existente no Simples Nacional.

Superadas as considerações sobre o aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência do IRPJ, e que se aplica integralmente à CSLL, no Simples Nacional e na tributação pelo lucro presumido⁵⁹, passa-se a apreciar essa situação no âmbito da Cofins e do PIS/Pasep.

Para a Cofins e o PIS/Pasep dos contribuintes optantes do lucro presumido, a apuração dos valores devidos é ainda mais simples, pois há uma alíquota única que incide sobre base de cálculo, que é a receita bruta. Trata-se da Cofins e PIS/Pasep cumulativos⁶⁰. Assim, no tocante à Cofins, as empresas tributadas pelo lucro presumido aplicam uma alíquota de 3% sobre a receita bruta para apurá-la, na forma dos arts. 3º e 8º da Lei nº 9.718/98 c/c o art. 10, II, da Lei nº 10.833/2003. Para o PIS/Pasep, tudo é assemelhado, apenas com alíquota de 0,65%, na forma da Lei nº 9.715/98 c/c os art. 3º da Lei nº 9.718/98 e art. 8º, II, da Lei nº 10.637/2002.

⁵⁹ No tocante à isenção da CSLL para as empresas com receita bruta até o limite da microempresa (R\$ 240.000,00), somente há isenção para as empresas comerciais, industriais e serviço do Anexo III da LC nº 123/2006. As microempresas de prestação de serviço dos Anexos IV e V não têm tal benefício, não havendo justificativa jurídica para tal discriminação.

⁶⁰ A Cofins e PIS/Pasep não-cumulativos não incidem para as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido, conforme art. 10, II, da Lei nº 10.833/2003.

Considerando as similaridades acima entre a Cofins e o PIS/Pasep, aqui se resumirão os estudos à norma tributária da Cofins no regime ordinário e no Simples Nacional. Abaixo, apresentam-se os elementos que compõem o aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência da Cofins no regime ordinário e no Simples Nacional (alíquota e base de cálculo), que permitem apurar a contribuição devida, nas faixas de receita bruta inicial, intermediária e final, suficientes para as conclusões que aqui serão lançadas, conforme os Anexos da LC nº 123/2006 e da legislação ordinária da Cofins, sendo a Tabela 3 para os segmentos comercial e industrial e, na sequência, a Tabela 4 para o segmento de serviço:

Tabela 3 - Cofins

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Comércio	Indústria	Comércio e Indústria
	Alíquota do Simples Nacional	Alíquota do Simples Nacional	Alíquota do Lucro Presumido
Até 120.000,00	0,00%	0,00%	3,00%
De 120.000,01 a 240.000,00	0,86%	0,86%	3,00%
De 240.000,01 a 360.000,00	0,95%	0,95%	3,00%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	1,38%	1,38%	3,00%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	1,60%	1,60%	3,00%

Tabela 4 - Cofins

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Serviços do Anexo III da LC nº 123/2006	Serviços do Anexo IV da LC nº 123/2006	Serviços do Anexo V da LC nº 123/2006 Menor relevância da folha de pagamento na receita bruta (menor que 10%)*	Serviços do Anexo V da LC nº 123/2006 Maior relevância da folha de pagamento na receita bruta (igual a 40%)*	Todo o segmento de serviço
	Alíquota do Simples Nacional	Alíquota do Simples Nacional	Alíquota do Simples Nacional	Alíquota do Simples Nacional	Alíquota do lucro presumido
Até 120.000,00	0,00%	1,28%	0,00%	0,45%	3,00%
De 120.000,01 a 240.000,00	1,42%	1,91%	0,00%	0,60%	3,00%
De 240.000,01 a 360.000,00	1,43%	1,95%	0,00%	0,76%	3,00%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	2,07%	2,27%	0,00%	2,34%	3,00%

De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	2,42%	2,63%	0,00%	5,56%	3,00%
--------------------------------------	-------	-------	-------	-------	-------

* Considerando que a Cofins varia com a relevância da folha de pagamento anual, com encargos, em face da receita bruta, aqui foram utilizados os dois extremos discriminados na própria LC nº 123/2006, ou seja, uma folha de pagamento anual representando 10% (ou menor que 10%) e 40% da receita bruta anual.

Aqui valem as mesmas considerações feitas abaixo das tabelas do IRPJ, em relação à receita bruta, apenas lembrando que a Cofins do regime ordinário do lucro presumido tem período de apuração mensal, idêntico ao Simples Nacional, permitindo que as tabelas acima até melhorem a comparação entre a Cofins do regime ordinário e a do Simples Nacional.

Analisando as tabelas, vê-se que o legislador complementar fez incidir a Cofins de forma idêntica sobre o segmento comercial e industrial do Simples Nacional, com uma alíquota variável à medida que a receita bruta aumenta, porém menor que a alíquota ordinária da Cofins de 3%, buscando concretizar o valor constitucional do tratamento privilegiado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte na própria contribuição, como, inclusive, já fizera no decaído Simples Federal, no qual a alíquota máxima da Cofins atingia 2,61% (art. 23, II, t, 3, da Lei nº 9.317/96). Aqui, atente-se que os percentuais acima são efetivamente alíquotas, no sentido do aspecto quantitativo do mandamento da regra-matriz de incidência, pois incidem diretamente sobre a base de cálculo, que é a receita bruta mensal, esta que está intimamente ligada ao aspecto material da hipótese de incidência da Cofins, a receita ou faturamento (art. 195, I, da CR88).

Ainda, deve-se observar que há isenção do PIS/Pasep para as empresas dos segmentos comercial e industrial, com receita bruta até o teto da microempresa, R\$ 240.000,00, de forma similar ao que ocorria desde o Estatuto da Microempresa de 1984 e, posteriormente, no Simples Federal, como se vê nos Anexos I e II da LC nº 123/2006.

Agora, passa-se a apreciar a incidência da Cofins no segmento de serviço, com enfoque no aspecto quantitativo do mandamento da regra-matriz de incidência.

Inicialmente, deve-se perquirir se o legislador complementar do Simples Nacional poderia discriminar a Cofins incidente sobre o segmento de serviço em comparação com os segmentos comercial e industrial, como se vê nas Tabelas 3 e 4, acima. Para tanto, trazem-se as balizas constitucionais da matéria, na redação vigente e dada pela EC 42/2003:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I a II – *Omissis*;

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

a) a c) *omissis*.

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

(...)

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro; (...)

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.

§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento. (grifo nosso)

Uma interpretação combinada dos dispositivos acima transcritos não parece autorizar a instituição de um regime especial da Cofins no âmbito do Simples Nacional, com diferenciação da incidência por atividade econômica. A citação aos parágrafos 12 e 13 do art. 195 da CR88, acima, no art. 146, III, “d”, da CR88 está associada a enunciar todos os dispositivos delimitadores das Contribuições previdenciárias patronal, sobre receita ou faturamento e sobre lucro líquido. O tratamento diferenciado por atividade econômica se aplica à instituição de contribuições não-cumulativas, inclusive com substituição da CPP por essas, não havendo autorização para instituição de uma contribuição não-cumulativa sobre receita ou faturamento mais gravosa em face da atividade econômica, em si mesma.

Veja-se que o Constituinte autorizou a instituição de contribuições não-cumulativas sobre receita ou faturamento por atividade econômica no regime comum, jamais determinando o agravamento destas, quando consideradas as diversas atividades econômicas. Ora, se não há autorização para agravamento da Cofins por atividade econômica no regime comum não-cumulativo, impossível daí extrair algum agravamento da Cofins também por atividade econômica no âmbito do Simples Nacional. Ademais, rechaça-se qualquer idéia de que a Cofins do Simples Nacional pudesse ser não-cumulativa, pois criaria uma enorme complexidade no regime do art. 146 da CR88, impossibilitando sua simplificação, pois, é cediço, todos os regimes não-cumulativos são de complexidade bizantina (que o diga o ICMS, IPI, Cofins e PIS/Pasep não-cumulativos).

E se não se permite a discriminação da Cofins entre as diversas atividades econômicas, o que dizer do tratamento completamente assimétrico no tocante à Cofins do Anexo V da LC nº 123/2006, como se vê na quarta e quinta colunas Tabela 4, acima? Aqui claramente parece de duvidosa constitucionalidade a incidência assimétrica da Cofins dentro das atividades do Anexo V da LC nº 123/2006, deferindo uma isenção (ou, quiçá, alíquota zero) para as atividades que utilizam pouca mão-de-obra e gravando aquelas com utilização maior de mão-de-obra, com alíquotas acima daquelas do regime comum (vide a última linha da quinta coluna da Tabela 4).

No tocante ao PIS/Pasep, que tem sede constitucional no art. 239 da CR88, pela interpretação dos dispositivos antes destacados, parece que o Constituinte reformador autorizou a instituição de um regime especial para essa contribuição, porém também não autorizou um tratamento diferenciado da contribuição por atividade econômica, de forma similar à Cofins⁶¹.

Dessa forma, aqui se defende que o aspecto quantitativo do mandamento da regra-matriz de incidência da Cofins e do PIS/Pasep deveria gravar uniformemente as diversas atividades econômicas abrangidas pelo Simples Nacional (alíquota e base de cálculo), como já dito no tocante ao IRPJ e CSLL, não havendo plausibilidade jurídica para a diferenciação dos segmentos comercial e industrial em face do segmento de serviço, e neste dentro de si mesmo.

Superados a Cofins e o PIS/Pasep, passa-se a fazer algumas considerações sobre o aspecto quantitativo do mandamento da regra-matriz de incidência da Contribuição Previdenciária Patronal – CPP, prevista no art. 22 da Lei nº 8.212/91, e incluída no Simples Nacional, bem como em face da CPP das demais empresas da tributação ordinária.

Em termos previdenciários, a remuneração paga aos segurados empregados e trabalhadores avulsos pelas empresas é utilizada como base de cálculo da CPP do art. 22 da Lei nº 8.212/91 e da contribuição previdenciária para terceiros (salário-educação e Sistema S). Como regra geral, a totalidade dessas contribuições citadas é calculada com uma alíquota de 28,8% sobre as remunerações pagas (até 23% da CPP do art. 22 da Lei nº 8.212/91, que hoje pode ir para até 26%, com o Fator de Acidente Previdenciário – FAP, mais 5,8% das contribuições para o salário-educação e Sistema S). Essa é a incidência que as demais empresas, não abrangidas pelo Simples Nacional, pagam de contribuição previdenciária patronal e para terceiros. De outra banda, as empresas do Simples Nacional somente pagam a

⁶¹ De forma similar à Cofins, há isenção do PIS/Pasep (ou, quiçá, alíquota zero), para as empresas do Anexo V da LC nº 123/2006 que têm folha de pagamento anual, com encargo, sobre a receita bruta anual inferior a 10%.

CPP, apurada com uma alíquota progressiva sobre a receita bruta, estando isentas das contribuições para o salário-educação e para o Sistema S.

Em termos jurídicos, seria forçoso reconhecer que a receita bruta não poderia ser utilizada para funcionar como base de cálculo da CPP dos contribuintes optantes pelo Simples Nacional, pois a receita bruta não tem qualquer correlação, mesmo que mediata, com o aspecto material da hipótese de incidência da CPP ordinária, que é a remuneração paga pelo empregador, empresa ou entidade a ela equiparada aos segurados que lhe prestem serviços, empregados ou não, na forma do art. 195, I, “a”, da CR88.

Sérgio de Abreu Brito (2009, p. 212), sem tentar encontrar a correlação acima, defende que o legislador complementar, ao definir a CPP sobre a receita bruta no Simples Nacional, buscou concretizar a norma programática do art. 195, §§ 12 e 13, da CR88, que determina a substituição da contribuição previdenciária sobre a folha de salário pela contribuição sobre a receita ou faturamento. Não é o que parece, pois tais normas estão voltadas à instituição de contribuição não-cumulativa, como já se debateu.

O Constituinte reformador da Emenda Constitucional nº 42/2003 autorizou a instituição de regime especial ou simplificado para as contribuições do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei (art. 195, I, da CR88), como se viu nos trechos destacados quando se estudou a Cofins, ou seja, há uma autorização expressa para a instituição de um regime especial para a CPP das microempresas e empresas de pequeno porte. Assim, apesar do aspecto quantitativo do mandamento da regra-matriz de incidência da CPP do Simples Nacional discrepar da hipótese de incidência da CPP ordinária, vê-se que o legislador complementar tinha autorização constitucional para criar um regime especial para a CPP.

Entretanto, o legislador complementar do Simples Nacional não poderia fazer as alíquotas da CPP incidirem sobre a receita bruta, de forma assimétrica, sem critério jurídico claro, diferenciando os segmentos de comércio e indústria do de serviço. Desafortunadamente, como se vê na tabela a seguir (algumas faixas de receitas são suficientes para demonstrar a estrutura da norma tributária da CPP no Simples Nacional), o legislador complementar cometeu os mesmos equívocos perpetrados nos demais tributos analisados até aqui, lembrando que as atividades de serviço do Anexo IV da LC nº 123/2006 pagam a CPP pelo regime ordinário:

Tabela 5 – Contribuição Previdenciária Patronal – Simples Nacional - ALÍQUOTAS

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Comércio	Indústria	Serviços do Anexo III	Serviços do Anexo V*	
				Menor relevância da folha de pagamento na receita bruta (igual a 10%)	Maior relevância da folha de pagamento na receita bruta (maior que 40%)
Até 120.000,00	2,75%	2,75%	4,00%	3,53%	7,20%
De 120.000,01 a 240.000,00	2,75%	2,75%	4,00%	3,45%	7,42%
De 240.000,01 a 360.000,00	2,75%	2,75%	4,07%	3,39%	7,68%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	3,94%	3,94%	5,98%	2,87%	7,72%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	4,60%	4,60%	7,83%	2,32%	7,30%

* Considerando que a CPP varia com a relevância da folha de pagamento anual, com encargos, em face da receita bruta, aqui foram utilizados os dois extremos discriminados na própria LC nº 123/2006, ou seja, uma folha de pagamento anual menor que 10% e maior que 40% da receita bruta anual.

Além da correlação da CPP com a receita bruta, como antes já se defendeu, o legislador complementar poderia ter feito uma variação das alíquotas com a quantidade e qualidade do emprego, não como ocorreu com o sub-segmento de serviço do Anexo V, acima, mas, ao revés, diminuindo a incidência da CPP à medida que a quantidade do emprego aumentasse (aumento da relação da folha de pagamento em face da receita). O critério utilizado para o Anexo V, acima, foi implementado dentro de uma óptica invertida, que penaliza a empresa que tem um maior dispêndio com mão-de-obra⁶², com uma maior incidência da CPP. A CPP foi utilizada como uma forma de perpassar os recursos do contribuinte optante do Simples Nacional para a previdência social, gravando maiormente aqueles contribuintes que empregam mais.

Aqui não se deve esquecer que a CPP ordinária tem uma relação direta com a remuneração dos segurados que prestam serviços à empresa. Entretanto, nada impede que o legislador, com o fito de privilegiar o emprego, reduza a CPP sobre a folha de pagamento, como sugerido pela introdução da contribuição previdenciária incidente sobre a receita, ou faturamento, não-cumulativa, como prevista no art. 195, §§ 12 e 13, da CR88, no qual, a partir de uma norma programática, se propõe à substituição da CPP pela Cofins não-cumulativa.

Por fim, fazem-se mister algumas considerações sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

⁶² Na verdade, mais à frente se demonstrará que a empresa que utiliza mais mão-de-obra, do Anexo V da LC nº 123/2006, no cômputo geral do Simples Nacional, suporta uma carga tributária global menor em face daquela que utiliza menos mão-de-obra.

No Simples Nacional, como já ocorrera no Simples Federal, as indústrias optantes unicamente acrescentam um percentual de 0,5% sobre os percentuais globais incidentes sobre a receita bruta para o segmento de comércio, apurando-se, assim, a parcela referente ao IPI. Ademais, como se vê no art. 23 da LC nº 123/2006, “as microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional”, dicção que é aplicada *in totum* ao IPI.

Enquanto na CPP não se vê qualquer vinculação do aspecto quantitativo do mandamento da regra-matriz de incidência ordinária (dos demais contribuintes) entre a definida na Constituição (art. 195, I, “a”, da CR88) e a escolhida pelo legislador complementar do Simples Nacional, no IPI não se pode afirmar, peremptoriamente, que a receita bruta não poderia funcionar como base de cálculo do IPI. Entretanto, o art. 153, § 3º, I e II, da CR88 determina que o IPI seja informado pela essencialidade do produto e não-cumulatividade, situações não obedecidas pelo legislador complementar em foco, que tratou tal imposto de forma cumulativa, expressamente rejeitando a apropriação e transferência de créditos, como acima transcrito, e uniforme para qualquer produto industrializado por optante do Simples Nacional.

No caso específico da não-cumulatividade, é verdade que se poderia defender um creditamento ficto deferido pelo legislador complementar, em qualquer industrialização, como proposto por Sérgio de Abreu Brito (2009, p. 212). Assim, para qualquer produto industrializado por um optante do Simples Nacional, ao se efetuar a venda, aplicar-se-ia a alíquota de saída do produto industrializado, na forma da Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados – TIPI, daí descontando-se um crédito ficto, de tal forma que remanescesse apenas o equivalente a 0,5% da receita da venda, que é a alíquota do IPI que incide no regime diferenciado. Mesmo assim, o princípio da não-cumulatividade não foi obedecido, pois as empresas optantes do Simples Nacional não podem transferir créditos de IPI para os pontos seguintes da cadeia de industrialização. Por último, também não se consegue se superar o mandamento constitucional da essencialidade, pois a incidência do IPI no Simples Nacional é uniforme, de forma igualitária para qualquer produto industrializado⁶³.

O fundamento de validade do IPI que incide no Simples Nacional deve ser buscado nos próprios princípios constitucionais que informam esse regime diferenciado e

⁶³ Como se verá mais adiante, o Constituinte reformador autorizou a instituição de um regime especial e simplificado para o ICMS, afastando a dificuldade da não-cumulatividade para esse imposto no Simples Nacional.

favorecido, privilegiando a simplicidade e a desoneração, com aplicação de uma alíquota módica de 0,5% sobre a receita do produto industrializado, evitando que o pequeno contribuinte se submeta aos controles próprios determinados pela legislação do IPI para os demais contribuintes.

Por tudo, apreciando o aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência dos tributos federais insertos no Simples Nacional, extraem-se as seguintes conclusões:

- O o incremento das alíquotas dos diversos tributos com o aumento da receita bruta é uma tônica no âmbito do Simples Nacional, alicerçada na idéia de que a desoneração tributária deve variar com o porte do contribuinte incentivado, ou seja, quanto mais o contribuinte se aproxima do teto do regime incentivado, mais a carga tributária global deve se aproximar do regime geral e comum. Essa gradiente ascendente de carga tributária, global e por tributo, detém razoabilidade jurídica, pois a idéia subjacente ao regime incentivado é que o tratamento diferenciado diminui com a progressão da receita bruta, de forma que não haja um hiato concorrencial entre o contribuinte que fature próximo do teto e aquele que esteja ligeiramente acima do teto do regime diferenciado. Essa compreensão do atual Estatuto da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte é que justifica as alíquotas progressivas dos tributos diversos da cesta incentivada;
- O como regra, os aspectos quantitativos da regra-matriz de incidência dos diversos tributos (base de cálculo e alíquotas) são aderentes aos marcos tributários insculpidos na Constituição da República, exceto pela ausência de critério jurídico a diferenciar as alíquotas incidentes sobre as bases de cálculo – receita bruta – dos diversos sub-segmentos de serviço, como se viu com todos os tributos, exceto o IPI, ou pela incidência anti-isonômica da Cofins, do PIS/Pasep e da CPP nas diversas atividades econômicas (comércio, indústria e serviço);
- O em relação ao IRPJ e à CSLL, o aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência do regime diferenciado (base de cálculo e alíquota) é similar ao da tributação pelo lucro presumido, havendo desoneração desses tributos nos segmentos comercial, industrial e dos sub-segmentos de serviço dos Anexos III, IV e V, este último desde que a pessoa jurídica utilize intensamente mão-de-obra. Por outro lado, o legislador complementar tratou de forma

diferenciada os diversos sub-segmentos de serviço, não havendo justificativa jurídica para tanto, pois, como exemplo, no regime comum (tributação pelo lucro presumido), o IRPJ e a CSLL incidem de forma uniforme e isonômica em todo o segmento de serviço;

- o em relação à Cofins e ao PIS/Pasep do regime diferenciado, o aspecto quantitativo do mandamento da regra-matriz de incidência é idêntico ao do regime comum da Cofins e PIS/Pasep cumulativos, exceto pela incidência de uma alíquota progressiva em face da receita bruta. Ainda, em face do regime ordinário, há desoneração dessas contribuições nos segmentos comercial, industrial e de serviço, exceto neste último, quando há utilização intensiva de mão-de-obra, porém, como já foi dito, discriminou-se sem razoabilidade jurídica o segmento de serviços em face do segmento comercial e industrial e, ainda, os diversos sub-segmentos de serviços em si mesmos, quando a Constituição erige como aspecto material da hipótese de incidência dessas contribuições, o auferimento de receita ou faturamento, o que não permitiria o tratamento assimétrico citado;
- o em relação à CPP, considerações similares às do tópico precedente podem ser ditas, especificamente no tocante ao tratamento assimétrico entre os segmentos comercial/industrial versus serviço, bem como em relação à assimetria dentro dos próprios sub-segmentos de serviço.

Em essência, o legislador complementar demonstrou que não soube operar com o segmento de serviço no Simples Nacional, o qual somente poderia ser tratado de forma diferenciada do segmento comercial e industrial no tocante ao IRPJ e a CSLL, pois tais tributos têm como aspecto material da hipótese de incidência o auferimento de lucro (real ou presumido), aqui sendo assente que o lucro do segmento de serviço é mais expressivo que os segmentos industrial e comercial, quando tomado em conta a receita bruta. Para a Cofins, o PIS/Pasep e a CPP, necessariamente, o legislador complementar deveria ter estruturado uma sistemática de alíquotas uniforme e favorecida em face do regime comum (Cofins e PIS/Pasep cumulativas e Contribuições previdenciárias ordinárias), para as diversas atividades econômicas.

Por tudo isso, a clara arbitrariedade na utilização das alíquotas dos diversos tributos no segmento de serviço dá a sensação de que o legislador complementar tratou o Simples Nacional como um tributo em si mesmo, não compreendendo que deveria

implementar o tratamento diferenciado e favorecido no âmbito de cada tributo isoladamente, até porque eles têm rígidas balizas constitucionais, inclusive no tocante à repartição de receitas. Por óbvio, o tratamento diferenciado e favorecido dos tributos isolados, quando agregados, concretizaria o princípio constitucional do tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte, como já dito.

5.2. O TRIBUTO ESTADUAL (ICMS)

O ICMS dos contribuintes optantes do Simples Nacional incide à alíquota variável e progressiva de 1,25% a 3,95% sobre a receita bruta, nas 20 faixas desse regime. Dessa forma, a receita bruta funciona como base de cálculo da exação, a ser submetida a uma alíquota variável.

Na regra-matriz de incidência do ICMS há três antecedentes normativos:

- a) realizar operações relativas à circulação de mercadorias;
- b) prestar serviços de comunicação;
- c) prestar serviços de transporte interestadual ou intermunicipal.

A prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal de passageiros está expressamente excluída do Simples Nacional, na forma do art. 17, VI, da LC nº 123/2006, estando, entretanto, incluídos os serviços de cargas nessa hipótese.

Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 649) enxerga duas normas jurídicas tributárias no seio do ICMS, uma referente ao direito de crédito, denominada “regra-matriz do direito ao crédito”, tendo sua incidência na relação jurídica que surge na aquisição da mercadoria, funcionando como sujeito ativo o comprador contribuinte do ICMS e como sujeito passivo a fazenda pública estadual; a outra surge como concretização do antecedente normativo da regra-matriz propriamente dita do ICMS, decorrente da realização de operações relativas à circulação de mercadorias, prestação de serviços de comunicação ou prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal, quando surge a relação jurídica entre o contribuinte sujeito passivo e o estado sujeito ativo, na qual o primeiro se obriga a pagar ao segundo determinado valor a título de ICMS, calculado pela incidência de uma alíquota sobre a base de cálculo (aspecto quantitativo do mandamento da regra-matriz de incidência), que é o valor da operação de circulação de mercadoria ou prestação dos serviços antes nominados. A integração entre essas duas normas surge em decorrência do princípio da não-cumulatividade, que obriga compensar o valor devido com o crédito auferido na operação anterior.

Ocorre que o optante do Simples Nacional não fará jus à apropriação nem transferirá créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo regime, exceto a transferência de créditos para terceiros, não optantes, na forma seguinte:

- o nas aquisições de mercadorias destinadas à comercialização ou industrialização de empresas optantes do Simples Nacional, as não optantes farão jus a um crédito de ICMS no montante do valor devido pelas optantes nessas operações;
- o mediante deliberação exclusiva e unilateral dos Estados e do Distrito Federal, crédito correspondente ao ICMS incidente sobre os insumos utilizados nas mercadorias adquiridas de indústria optante pelo Simples Nacional poderá ser concedido às empresas não optantes.

Na forma acima, deferiram-se às empresas não optantes do Simples Nacional e contribuintes do ICMS duas hipóteses de creditamento a partir de aquisições de mercadorias de optantes, a primeira limitada ao ICMS devido pelo optante na operação, e a segunda, presumida, vinculada ao ICMS incidente sobre os insumos de produtos adquiridos de indústria optante.

A partir da óptica de uma empresa não optante contribuinte do ICMS, os créditos acima permitirão tratar as aquisições de mercadorias de empresas optantes e não optantes de forma similar, pois passaram a gerar créditos para o ICMS. Antes das alterações na LC nº 123/2006, perpetradas pela LC nº 128/2008, as aquisições de mercadorias comercializadas ou industrializadas por empresas optantes ficavam em situação de desigualdade no âmbito do ICMS, por não gerarem créditos. Essa última lei complementar veio suprir essa situação, deferindo os créditos antes listados.

Entretanto, não se pode dizer que o princípio da não-cumulatividade restou obedecido, já que a empresa optante não pode se creditar do ICMS destacado em suas aquisições, nem tampouco pode transferir crédito de ICMS para outra empresa optante que comercialize ou industrialize seus produtos. Observe que, nesta última hipótese, o crédito somente foi autorizado para empresa não optante, nas situações antes citadas. Isso implica que não há a “regra-matriz do direito ao crédito” para as empresas optantes pelo Simples Nacional, mas somente a regra-matriz propriamente dita do ICMS.

Olhando o ICMS em si mesmo no Simples Nacional, uma leitura superficial poderia vê-lo com eivas de inconstitucionalidade, pois não se respeitou o princípio da não-cumulatividade, previsto no art. 155, § 2º, I, da CR 88 (SOUZA, 2008, p. 36). Ocorre que não

se deve esquecer de que o Constituinte reformador autorizou expressamente a instituição de regime especial para o ICMS no Simples Nacional, como se vê no excerto da Constituição abaixo destacado:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I a II – *omissis*;

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

a) a c) *omissis*.

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

Por tudo, fica claro que o legislador complementar poderia instituir o ICMS diferenciado e favorecido como ficou consignado no Simples Nacional, apenas albergando a regra-matriz de incidência do ICMS propriamente dita, sem deferir a regra-matriz do direito ao crédito.

Visto a questão da forma acima, não há qualquer diferença significativa no critério quantitativo do mandamento da regra-matriz do ICMS prevista no Simples Nacional, que determina a aplicação de uma alíquota sobre a receita bruta da circulação de bens e serviços sujeitos ao ICMS, em face do aspecto quantitativo da regra-matriz ordinária. Em ambas as situações se têm a aplicação de uma alíquota incidente sobre o valor decorrente da circulação de mercadorias ou prestação de serviço, apenas não se deferindo o direito de crédito no contribuinte do Simples Nacional nos moldes do regime ordinário.

5.3. O TRIBUTO MUNICIPAL (ISS)

O aspecto material da hipótese de incidência do ISS consiste na prestação de serviço em benefício do tomador, com conteúdo econômico mensurável, sob regime de direito privado, já que há imunidade constitucional recíproca na prestação do serviço público, consistente no esforço humano com o fito de adimplir uma obrigação de fazer (BARRETO, 2008, p. 1003 e 1004).

A base de cálculo do ISS no Simples Nacional é a receita bruta da prestação do serviço, ou seja, como ocorre com a legislação comum, a base de cálculo do ISS é o preço do serviço. Aqui podem surgir dúvidas a respeito da dicção “receita bruta” da prestação do serviço, podendo levar a inclusão de ingressos no caixa do prestador de serviço que efetivamente não são receitas dele, mas meros valores que serão repassados a terceiros.

Como conta Pisani (2008, p. 1.016), o problema acima já ocorria na tributação ordinária do ISS, quando as legislações municipais asseveravam que o preço do serviço corresponderia à receita bruta, tencionando albergar receitas alheias, o que não pode ser acatado. Assim, por exemplo, apesar da exclusão do valor dos materiais fornecidos pelo prestador de serviço na construção civil ter sido prevista na LC comum do ISS nº 116/2003 (e no art. 18, § 23, da LC nº 123/2006), restou dúvida sobre a exclusão da subempreitada já tributada pelo ISS, pois essa Lei nada versa a respeito⁶⁴. Obviamente que toda a construção doutrinária e jurisprudencial sobre a base de cálculo do ISS ordinário se aplica ao ISS do Simples Nacional, já que trata do mesmo imposto, havendo, em essência, algumas alterações nas alíquotas, o que se verá a seguir.

Insiste-se na óbvia identidade do ISS dos regimes diferenciado e do comum. Assim, por exemplo, quando a LC nº 123/2006 trata da retenção do ISS na fonte, que deve ser retido nas alíquotas constantes dos Anexos dessa LC, remete os casos de retenção às hipóteses de tributação no local da prestação do serviço, na forma do art. 3º da LC nº 116/2003, em clara imbricação da legislação especial com a comum.

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS do Simples Nacional incide à alíquota variável de 2% a 5%⁶⁵ sobre a receita bruta da prestação de serviço, aqui claramente denunciando o aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência do imposto, respeitando os tetos mínimo e máximo da alíquota prevista na legislação comum. O ISS devido em relação aos serviços sujeitos à substituição tributária ou retenção na fonte e na importação de serviços não faz parte da cesta do Simples Nacional.

Diferentemente do que ocorre no regime comum, que eventualmente pode ter alíquotas diferenciadas, discriminando os contribuintes por atividade econômica, no regime diferenciado todas as atividades econômicas, de uma mesma faixa de receita bruta auferida nos últimos 12 meses, suportam a mesma alíquota. Entretanto, deve-se anotar que o art. 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 406/68, ainda vigente, informa que, quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, as alíquotas podem ser variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, o que abriria, na

⁶⁴ No caso do município do Recife, o art. 115, § 6º, II, do Código Tributário Municipal exclui o valor da subempreitada já tributada pelo ISS.

⁶⁵ E os percentuais do ISS que constam nos Anexos III, IV e V da LC nº 123/2006 são de fato alíquotas, no conceito tributário, incidindo sobre a receita bruta mensal, daí apurando o valor do ISS que será recolhido a cada municipalidade.

legislação comum, a variação de alíquota, por exemplo, por faixa de receita bruta (a receita bruta poderia ser encarada como outros fatores pertinentes)⁶⁶.

Reconhece-se que essa estrutura variável da alíquota com a faixa de receita bruta, infensa à atividade desempenhada pelo contribuinte no seio do ISS, como regra, inova em relação à legislação comum, que, normalmente, somente permite que determinada atividade de prestação de serviço, em sua inteireza, possa ter alíquota diferenciada das demais atividades, mas não há alíquota variável com a receita da prestação de serviço (apesar de haver essa possibilidade, como destacado no art. 9º, § 1º, do Decreto-lei nº 406/68). Assim, por exemplo, o art. 116, I, do Código Tributário do Município do Recife determina que a prestação de serviços de análises clínicas, patologia, eletricidade médica, ultra-sonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres e serviços de transporte de natureza municipal sofrerá uma incidência de uma alíquota de ISS de 2%. Dessa forma, independente da receita bruta auferida pelas empresas que prestem os serviços ora citados, a alíquota será uniforme e igual ao mínimo previsto no art. 88, I, do ADCT da CR88. Nessa mesma linha, compulsando o art. 173 do Decreto paulistano nº 51.357/2010 (Consolidação da Legislação Tributária do Município de São Paulo), há uma série de atividades com alíquotas de 2%, 3% e 3,5%, com discriminação por atividade econômica, sem qualquer variação dessas alíquotas com a receita bruta.

Como já foi dito, quando das conclusões a respeito dos tributos federais, não se vê qualquer mácula de inconstitucionalidade na progressividade das alíquotas com a receita bruta dos tributos do Simples Nacional, inclusive no tocante ao ISS. Ademais, não se deve esquecer de que, no caso específico dos impostos, estes são informados pelo princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, § 1º, da CR88, o que permite ao legislador graduar o gravame tributário de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, ou seja, não é desarrazoado um imposto, como o ISS, incidir com alíquotas progressivas com a receita bruta, como ocorre no Simples Nacional.

O legislador complementar fixou a alíquota do ISS no percentual mínimo de 2% para o início das faixas de receita bruta do regime diferenciado, com respeito ao percentual piso previsto no art. 88, I, do ADCT da CR88, na redação dada pela Emenda Constitucional nº 37/2002, que objetivou acabar com a guerra fiscal entre os municípios, pois era comum a fixação de alíquotas de ISS de 0,25% ou 0,5% em municípios vizinhos às grandes capitais,

⁶⁶ Art 9º do Decreto-Lei nº 406/68 – A base de cálculo do impôsto é o preço do serviço.

§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o impôsto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.

que objetivavam apenas atrair prestadores de serviço de forma virtual, pois estes continuavam instalados na capital e lá prestando os serviços (PISANI, 2008, p. 1.013 e 1.021).

De outra banda, no tocante à alíquota máxima, o legislador complementar do Simples Nacional respeitou o teto da legislação comum, em 5%, o que seria absolutamente óbvio, pois não faria sentido um regime que se pretende diferenciado e favorecido exceder a alíquota ordinária. Entretanto, no próximo tópico, ter-se-á oportunidade de apontar uma grave distorção do ISS, não no aspecto da regra-matriz de incidência, mas no desrespeito ao tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte, pois as empresas que têm receita bruta acima de R\$ 1.200.000,01 estão sendo tributadas pela alíquota teto do ISS (lembrando que, eventualmente, algumas atividades podem ter alíquotas minoradas do ISS no regime geral, como se viu anteriormente com as atividades de prestação de serviço de medicina no município do Recife).

Entretanto, por tudo isso, parece claro que o legislador complementar do Simples Nacional não alterou o figurino constitucional do ISS previsto na Constituição da República.

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

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

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I a II – *omissis*;

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

a) a c) *omissis*.

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

Parágrafo único. **A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios**, observado que:

I – será opcional para o contribuinte;

II – poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

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

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

(...)

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

I a VIII – *omissis*;

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

(...)

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

Parece claro que cada ente de governo, nos limites de sua competência tributária, deve deferir um tratamento jurídico simplificado e favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte, devendo suportar eventuais desonerações tributárias, isso, inclusive, no âmbito do Simples Nacional, afinal cada ente estatal recebe os valores referentes

aos seus tributos respectivos⁶⁷. Assim, ofende à Constituição da República eventual benefício auferido por algum ente de governo em detrimento das microempresas e empresas de pequeno porte, dentro da sistemática do Simples Nacional. Ainda não se deve olvidar que o Simples Nacional não é um tributo em si mesmo, mas a união de alguns dos tributos previstos na Constituição, para os quais a microempresa e a empresa de pequeno porte devem auferir favor legal em decorrência de sua importância para o tecido socioeconômico da nação⁶⁸.

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

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

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

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

A comparação acima não poderia ser feita diretamente com a tributação pelo lucro real, pois nesta se têm tributos apurados, não havendo um signo presuntivo comum para a base de cálculo, entre a tributação pelo lucro real em face do presumido e do Simples Nacional, o que impede, rigorosamente falando, comparar em abstrato a tributação do lucro real em face do lucro presumido ou do Simples Nacional. Somente se poderia comparar a

⁶⁷ Pelo menos em termo global, por ente de governo, pois no item precedente se viu que nem em todos tributos do Simples Nacional, isoladamente, há tratamento diferenciado para as diversas atividades econômicas.

⁶⁸ Apesar de, na prática, haver fundada dúvida sobre tal afirmação, como se viu no item anterior, quando se tratou dos tributos federais acobertados na cesta do Simples Nacional, sendo este tratado, em verdade, como um tributo único.

tributação do lucro real com as demais opções a partir de um caso concreto de microempresa ou empresa de pequeno porte já tributada pelo lucro real, daí recalculando o montante global de tributos pelo lucro presumido ou pelo Simples Nacional.

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

Insiste-se que, para fazer uma comparação da carga tributária em abstrato do Simples Nacional em face da tributação do lucro real, seria necessário utilizar uma empresa específica, com a dificuldade de generalização decorrente das conclusões, ou supor valores das aquisições de insumos (matéria-prima, material de embalagem, produtos intermediários e outros), com sua especificação para cálculo do ICMS, das contribuições não-cumulativas e IPI devidos, eventuais estoques de prejuízo fiscal, para o IRPJ e CSLL, e montante de folha de pagamento, para as contribuições previdenciárias, o que termina por particularizar a análise, impedindo a necessária generalização de um trabalho acadêmico. Como exemplo disso, com comparação da imposição tributária no Simples Nacional, na tributação pelo lucro presumido e pelo lucro real, vê-se um conjunto de casos, para empresas comerciais, industriais e de serviços, com todas as especificações precedentes, em Ono et alli (2009, p. 257 a 274), em que se demonstra o menor ônus tributário total do Simples Nacional em face da tributação pelo lucro presumido e real, considerando todos os tributos (IRPJ, CSLL, Cofins, PIS/Pasep, CPP, IPI, ICMS e ISS).

Ademais, pelas mesmas considerações já feitas no item precedente, a tributação pelo lucro presumido é a opção natural aberta ao contribuinte do Simples Nacional, dificilmente havendo a opção da microempresa ou empresa de pequeno porte pelo lucro real,

em decorrência dos maiores controles dessa última opção (*compliance costs*). Assim, aqui se justifica plenamente a abordagem restrita de comparar a tributação do Simples Nacional com a tributação pelo lucro presumido, em termos de tributos federais, como se viu no tópico antecedente desta dissertação.

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

Vale salientar que no presente trabalho não se comparará o regime do ICMS previsto no Simples Nacional com o regime ordinário, vigente nos diversos Estados da federação, isso em decorrência da diversidade de legislações estaduais vigentes⁶⁹, bem como pelo fato de ter havido uma multiplicidade de regimes tributários especiais para microempresas e empresas de pequeno porte nos diversos Estados da federação, na época do Simples Federal, todos revogados pelo art. 94 do ADCT da CR88, implicando que os diversos Estados já tinham implementado o ditame constitucional de tratar de forma diferenciada e favorecida o segmento empresarial em foco.

Dessa forma, aqui se entendeu prudente comparar o vigente regime diferenciado e favorecido vigente do ICMS com alguns dos regimes estaduais decaídos, objetivando compará-los vis-à-vis, dentro da óptica de que o novel regime do ICMS constante no Simples Nacional deveria deferir uma condição igual ou superior aos revogados regimes estaduais especiais do ICMS.

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

6.1. AS EMPRESAS DOS SEGMENTOS COMERCIAL E INDUSTRIAL

6.1.1. Os tributos federais

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

⁶⁹ Para uma apreciação da dificuldade gerada pelas 27 legislações estaduais, vide PEIXOTO, Daniel Monteiro (2008). Federação, competência tributária e guerra fiscal entre Estados via ICMS in SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas – Do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva.

A tabela a seguir demonstra a carga tributária agregada sobre a receita bruta das empresas do ramo de comércio e indústria (exceto o IPI⁷⁰), para as empresas optantes do Simples Nacional e para as optantes pelo lucro presumido ordinário, em relação aos tributos federais⁷¹:

Tabela 1

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Empresas optantes pelo Simples Nacional (Comércio e Indústria) – percentuais incidentes sobre a receita bruta ⁷²			Empresas optantes do Lucro presumido (sem a CPP e outras contribuições previdenciárias) – percentuais incidentes sobre a receita bruta
	IRPJ+CSLL +Cofins+ PIS/Pasep	CPP	TOTAL	IRPJ+CSLL+Cofins+ PIS/Pasep ⁷³
Até 120.000,00	0,00%	2,75%	2,75%	5,93%
De 120.000,01 a 240.000,00	0,86%	2,75%	3,61%	5,93%
De 240.000,01 a 360.000,00	1,76%	2,75%	4,51%	5,93%
De 360.000,01 a 480.000,00	1,99%	2,99%	4,98%	5,93%
De 480.000,01 a 600.000,00	2,00%	3,02%	5,02%	5,93%
De 600.000,01 a 720.000,00	2,18%	3,28%	5,46%	5,93%
De 720.000,01 a 840.000,00	2,22%	3,30%	5,52%	5,93%
De 840.000,01 a 960.000,00	2,23%	3,35%	5,58%	5,93%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	2,39%	3,57%	5,96%	5,93%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	2,42%	3,60%	6,02%	5,93%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	2,63%	3,94%	6,57%	5,93%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	2,64%	3,99%	6,63%	5,93%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	2,67%	4,01%	6,68%	5,93%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	2,70%	4,05%	6,75%	5,93%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	2,73%	4,08%	6,81%	5,93%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	2,97%	4,44%	7,41%	5,93%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	2,98%	4,49%	7,47%	5,93%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	3,02%	4,52%	7,54%	5,93%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	3,04%	4,56%	7,60%	5,93%

⁷⁰ O IPI ficou de fora da tabela apresentada, pois, no Simples Nacional, basta somar 0,5% aos percentuais da Tabela 1. Já no regime ordinário (última coluna da Tabela 1), não se tem como calcular o IPI a partir da receita bruta, pois tal imposto é apurado na sistemática de débitos e créditos.

⁷¹ Em toda esta dissertação não foram consideradas as vantagens para as empresas optantes do Simples Nacional decorrentes do não pagamento da contribuinte sindical patronal e das contribuições da LC nº 110/2001 em decorrência da pequena relevância econômica delas. Ressalte-se, entretanto, que é mais uma vantagem para as microempresas e empresas de pequeno porte optantes do regime diferenciado, deferida pelo art. 13, § 3º, da LC nº 123/2006, em face do regime comum.

⁷² Percentuais extraídos do Anexo I da LC nº 123/2006.

⁷³ IRPJ do lucro presumido das empresas de comércio e indústria = 8% (presunção de lucro) x receita bruta x 15% (alíquota do IRPJ) = 1,2% x receita bruta; CSLL = 12% (presunção de lucro) x receita bruta x 9% (alíquota) = 1,08% x receita bruta; Cofins = 3% x receita bruta; Pis/Pasep = 0,65% x receita bruta <->> IRPJ + CSLL + PIS/PASEP + COFINS = (1,2% + 1,08% + 3% + 0,65%) x receita bruta = 5,93% x receita bruta.

De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	3,06%	4,60%	7,66%	5,93%
--------------------------------	-------	-------	-------	-------

Primeiramente, por rigor metodológico, no tocante ao conceito de receita bruta do Simples Nacional e da tributação pelo lucro presumido, valem as mesmas considerações feitas sobre tal assunto no item antecedente desta dissertação.

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

A Contribuição Previdenciária Patronal – CPP não foi considerada na coluna das empresas optantes pelo lucro presumido (última coluna da Tabela 1, acima), pois no regime ordinário a CPP é calculada sobre as remunerações pagas aos segurados que prestam serviços à empresa, destinadas a retribuir o trabalho, não sendo possível, em princípio, asseverar em abstrato qual a vinculação dessa contribuição com a receita bruta da empresa. Ainda, deve-se anotar que as empresas do regime geral (tributadas pelo lucro presumido) pagam a CPP, na forma do art. 22 da Lei nº 8.212/91, que pode atingir 26% da remuneração paga, acrescida em regra de mais 5,8% sobre tais remunerações para fazer frente às contribuições para o salário-educação e o Sistema S (Sesi, Senai, Sesc, Senac, Sebrae etc.). Já no Simples Nacional, os optantes pagam a CPP a partir da receita bruta, estando isentos das demais contribuições previdenciárias. Porém, a exclusão do peso das contribuições previdenciárias (CPP, salário-educação e para o Sistema S) não criará qualquer empecilho para demonstrar a vantagem do Simples Nacional em face da tributação comum. Explica-se.

Inicialmente, comparam-se as incidências globais do IRPJ, CSLL, Cofins e PIS/Pasep em ambos os regimes (segunda e quinta colunas da Tabela 1). Há sensível desoneração na passagem do regime geral para o Simples Nacional, a qual diminui com o crescimento da receita bruta, porém, mesmo para as faixas de receita bruta mais altas, continua havendo generosa desoneração⁷⁴.

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

Observe-se que, para a faixa de faturamento até R\$ 960.000,00, os tributos do Simples Nacional do âmbito federal, com a CPP incluída, tem uma carga inferior aos demais tributos da tributação pelo lucro presumido, sem a CPP (e as contribuições para o salário-educação e Sistema S), ou seja, até essa faixa de receita bruta um contribuinte no regime comum sofrerá uma tributação do IRPJ, CSLL, Cofins e PIS/Pasep mais gravosa que o

⁷⁴ Na verdade, para a empresa no teto da receita bruta, a carga tributária nos regimes comum e diferenciado deveria ser aproximada e não com a diferença vista na última linha da Tabela 1. Essa situação induz ao nanismo tributário, situação em que o contribuinte não tem interesse em aumentar sua receita bruta, sob pena de passar para o regime tributário comum, sensivelmente mais gravoso que o regime favorecido. Trata-se de grave problema potencial do Simples Nacional.

contribuinte optante pelo Simples Nacional (que inclui a CPP), tendo ainda, o contribuinte do regime comum, de pagar as contribuições previdenciária, para o salário-educação e Sistema S, em um montante que pode chegar a aproximadamente 30% das remunerações pagas aos segurados que prestam serviços à empresa, destinados a retribuir o trabalho.

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

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

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

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

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

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

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

6.1.2. O tributo estadual (ICMS)⁷⁵

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

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

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

⁷⁵ Fugiu ao escopo desta dissertação o grave problema da substituição tributária do ICMS no bojo do Simples Nacional, como uma estratégia dos estados para afastar esse imposto do Simples, pois os estados passaram, a partir de 2008, a incrementar as operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária, estas que não estão contidas dentro do Simples Nacional. Como uma forma de obstar esse movimento, o Projeto de Lei complementar PLP nº 591/10 impede a incidência da substituição tributária nos produtos e operações de contribuintes optantes do Simples Nacional (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2010).

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

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

Já o Simples Paulista, instituído pela Lei Estadual nº 10.086/98, com alterações posteriores, compilado no Anexo XX do Regulamento do ICMS do Estado de São Paulo, abrangia microempresas (receita bruta igual ou inferior a R\$ 150.000,00) e empresas de pequeno porte (receita bruta superior a R\$ 150.000,00 e inferior a R\$ 1.200.000,00) e restringia a opção ao contribuinte que realizasse exclusivamente operações a consumidor ou prestações a usuário final, ou seja, somente abrangia operações realizadas com não-contribuintes do ICMS ou aquelas em que as mercadorias ou serviços não eram objeto de posterior comercialização, industrialização ou prestação de serviço pelo destinatário. As empresas optantes também podiam fazer operações e prestações entre si, havendo um conjunto de vedações que lembravam as do Simples Federal (sociedade por ações; titular ou

sócio seja pessoa jurídica ou, ainda, pessoa natural domiciliada no exterior; atividade de importação de produtos estrangeiros etc.).

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

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

O ICMS devido mensalmente era o valor apurado no parágrafo precedente mais o por fora do regime especial, com uma dedução de R\$ 275,00 para as empresas de pequeno porte classe “A”, e 1% do valor total das saídas de mercadorias ou serviços, limitado a R\$ 600,00, mais R\$ 275,00, para as empresas de pequeno porte classe “B”.

Em uma perfunctória comparação entre os regimes paraibano e paulista, vê-se que ambos utilizavam tetos de receita bruta para definição de empresa de pequeno porte idênticos, com diferença em relação às microempresas (receita bruta de R\$ 120.000,00 na Paraíba e R\$ 150.000,00 em São Paulo). Ainda, havia a determinação para o pagamento por fora de eventuais diferenças de alíquotas internas entre os dois Estados e os demais, sendo o primeiro

dirigido a qualquer contribuinte do ICMS e o segundo somente àquele que realizasse exclusivamente operações a consumidor ou prestações a usuário final.

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

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

No Simples Nacional também há hipóteses semelhantes de exclusão de operações do regime diferenciado, como as operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária, no desembaraço aduaneiro, em que o optante figure como responsável, na forma da legislação estadual ou distrital, as operações interestaduais sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, com ou sem encerramento da tributação⁷⁶, e a diferença de alíquotas nas operações interestaduais. *Mutatis mutandis*, as operações e prestações excluídas do Simples Nacional se assemelham às daquelas do Paraibasim e do Simples Paulista.

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

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

⁷⁶ “Recolhimento do ICMS em aquisição interestadual no momento da entrada da mercadoria [no Estado do comprador]. Esse recolhimento pode abranger apenas a operação de saída subsequente do adquirente (antecipação sem o encerramento da tributação), ou abranger também todas as operações seguintes até o consumidor final (antecipação com encerramento da tributação)” (ONO et alli, 2009, p. 135)

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

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

A conclusão que aqui se chega é que o legislador complementar, no tocante ao ICMS, relegou eventuais regimes isentivos, de redução ou com valores fixos para as legislações estaduais, gravando de forma progressiva a receita bruta auferida pelos contribuintes, não adotando o regime mais benéfico, da Paraíba ou de São Paulo, que dividiram as empresas de pequeno porte em um ou dois segmentos por faixa de receita. Ora, se os regimes especiais estaduais já tinham deferido um tratamento, em regra, mais benéfico, parece claro que o legislador complementar deveria ter seguido tal senda. Como já foi mencionado, ele mostrou-se avaro.

Ainda, não se deve esquecer de que as legislações tributárias estaduais e distrital podem deferir reduções ou isenções de ICMS para as microempresas e empresas de pequeno porte, por atividade econômica, ou mesmo deferir benefícios em relação ao ICMS das microempresas e empresas de pequeno porte que estão fora do guarda-chuva do Simples Nacional. Nessa linha, por exemplo, a Lei paranaense nº 15.562/2007 deferiu uma isenção para a faixa de receita até R\$ 360.000,00, reduzindo daí em diante todos os percentuais do ICMS para as faixas superiores do Simples Nacional (FREITAS et alli, 2009, p. 147 a 149).

Já o Decreto Pernambucano nº 35.315/2010, com vigência a partir de 1º/08/2010, determinou que as empresas com receita bruta de até R\$ 240.000,00 somente pagariam a diferença de alíquotas nas operações interestaduais no percentual de 5% da nota fiscal, ou seja, considerando a alíquota interna do ICMS de 17% de Pernambuco, as empresas citadas somente pagarão um percentual uniforme para qualquer aquisição no país⁷⁷. E por fim, a Lei do Estado da Paraíba nº 8.814, de 09/06/2009, reduziu o ICMS dos contribuintes paraibanos optantes do Simples Nacional, com reduções percentuais das alíquotas de 60%, para o início da faixa de receita bruta, e 34,48%, para o teto da faixa de receita bruta, que, no caso da Paraíba, é R\$ 1.200.000,00. Essas leis estaduais, desonerando o ICMS dentro do Simples Nacional, ratificam a conclusão de que o legislador complementar do Simples Nacional, no tocante ao ICMS, deveria ter sido mais ambicioso, aumentando a desoneração dos percentuais previstos nos Anexos I e II da Lei complementar nº 123/2006.

Concluindo, apesar de ficar claro que o ICMS no Simples Nacional é mais gravoso do que nos regimes simplificados estaduais decaídos analisados, como se vê pelas leis estaduais acima citadas, não se pode olvidar que o regime diferenciado e favorecido é muito mais vantajoso que a tributação ordinária do ICMS, que utiliza uma alíquota de 17% sobre as saídas tributadas, como em Pernambuco, ou seja, qualquer agregação de valor superior a 20% em qualquer empresa já aproxima o ICMS ordinário do teto constante no Simples Nacional (3,95% sobre a receita bruta, para a faixa de R\$ 2.280.000,01 a R\$ 2.400.000,00).

6.1.3. Uma apreciação global

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

⁷⁷ Para as aquisições interestaduais provenientes das regiões Sul e Sudeste (exceto Espírito Santo), as empresas citadas pagavam um diferencial de alíquota de 10% da nota (diferença entre a alíquota interna do ICMS de Pernambuco, 17%, e a alíquota interestadual de mercadorias e operações provenientes dessas regiões, 7%). Para as demais regiões do país, o diferencial de alíquotas já era 5%, pois as alíquotas interestaduais nestes casos são de 12%.

Dessa forma, a imposição tributária global do Simples Nacional demonstrou uma sensível desoneração tributária no âmbito federal, quando comparada com a tributação pelo regime do lucro presumido (IRPJ, CSLL, Cofins e PIS/Pasep cumulativos, IPI e contribuições de natureza previdenciária). No âmbito estadual ou distrital, considerando os dois regimes especiais estaduais analisados (Paraíba e Simples Paulista), verifica-se que houve um agravamento do ICMS no Simples Nacional, porém esse agravamento certamente não é suficiente para afastar o reconhecimento de uma desoneração do ICMS ordinário e atualmente vigente, como pode ser observado em Ono et alli (2009, p. 257 a 274), isso em decorrência do expressivo ônus do ICMS na tributação nacional, que é o mais relevante tributo da federação⁷⁸. Por fim, no âmbito municipal, há alguma desoneração mais sensível do ISS para a faixa de receita bruta referente às microempresas, porém após a faixa de receita bruta de R\$ 600.000,01 a alíquota já excede 4%, permanecendo em 5% para toda a faixa acima de R\$ 1.200.000,01, a demonstrar que os municípios têm uma participação modesta no incentivo constitucional às microempresas e empresas de pequeno porte, como se verá no tópico subsequente desta dissertação.

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

6.2. AS EMPRESAS DO SEGMENTO DE SERVIÇO

6.2.1. Os tributos federais

Abaixo se têm duas tabelas, que demonstram a carga tributária global federal para empresas do segmento de serviço, em cada uma das divisões previstas na LC nº 123/2006, no regime diferenciado e na tributação ordinária (lucro presumido). Neste último, mais uma vez, não se computou os encargos decorrentes das Contribuições Previdenciária Patronal – CPP,

⁷⁸ Para a empresa comercial considerada por Ono et alli (2009, p. 259 e 264), somente o ICMS na forma ordinária não-cumulativo excede a totalidade do ônus tributário do SIMPLES NACIONAL com todos os tributos.

para o salário-educação e para o Sistema S, pois não se podem calculá-las diretamente, em abstrato, a partir da receita bruta da empresa, já que sua base de cálculo está vinculada às remunerações pagas aos segurados que prestem serviço à empresa. Entretanto, a comparação abaixo se mostra útil, pois em múltiplas situações a carga tributária global do Simples Nacional, com os encargos previdenciários, é inferior à carga tributária do regime ordinário (sem as contribuições previdenciárias antes referidas).

Ainda, as tabelas contêm somente algumas das faixas de receita bruta, já que a imposição fiscal total varia proporcionalmente à receita bruta, sendo desnecessário mostrar todas as 20 faixas, bastando destacar o início, o meio e o fim das faixas. Por último, no tocante aos Serviços do Anexo V da LC nº 123/2006 (tabela 2), cujo ônus total tributário varia com a relação entre a folha de pagamento anual, com encargos, e a receita bruta, aqui se colocou apenas os dois extremos previstos na LC nº 123/2006, quando o contribuinte tem a proporção folha de salário bruta anual, com encargos, em face da receita bruta anual acima de 40% e abaixo de 10%. Seguem as tabelas⁷⁹:

Tabela 1

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Simples Nacional – Atividades de Serviço do Anexo III da LC nº 123/2006 - IRPJ+CSLL+Cofins+PI S/Pasep+CPP⁸⁰	Simples Nacional – Atividades de Serviço do Anexo IV da LC nº 123/2006 - IRPJ+CSLL+Cofins+ PIS/Pasep^{81*}	Tributação pelo lucro presumido – IRPJ+CSLL, Cofins+PIS/Pasep (sem as contribuições previdenciárias)⁸²
Até 120.000,00	4,00%	2,50%	8,93% ⁸³
De 120.000,01 a 240.000,00	5,42%	3,75%	11,33%

⁷⁹ Como já dito, em toda esta dissertação não foram consideradas as vantagens para as empresas optantes do Simples Nacional decorrentes do não pagamento da contribuinte sindical patronal e das contribuições da LC nº 110/2001 em decorrência da pequena relevância econômica delas. Ressalte-se, entretanto, que é mais uma vantagem para as microempresas e empresas de pequeno porte optantes do regime diferenciado, deferida pelo art. 13, § 3º, da LC nº 123/2006 em face do regime comum.

⁸⁰ Percentuais conforme o Anexo III da LC nº 123/2006.

⁸¹ Percentuais conforme o Anexo IV da LC nº 123/2006.

⁸² Como se viu em item anterior desta dissertação, o IRPJ das empresas do segmento de serviço varia de acordo com a receita bruta, iniciando com um percentual de 2,4% sobre a receita bruta das microempresas (receita bruta até R\$ 120.000,00), terminando com um percentual de 7% sobre a receita bruta para as empresas de pequeno porte do teto (receita bruta de R\$ 2.400.000,00). Assim, aqui se demonstrará o cálculo da tributação pelo lucro presumido para a primeira faixa de receita bruta anual da empresa de pequeno porte – EPP, ressaltando apenas que, para as empresas de maior porte, faz-se mister eventualmente utilizar o adicional da alíquota de 10% do imposto de renda.

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

⁸³ A base de cálculo mensal do imposto de renda das pessoas jurídicas prestadoras de serviços em geral, excetuadas as prestadoras de serviço de profissão legalmente regulamentada, cuja receita bruta anual seja de até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), será determinada mediante a aplicação do percentual de 16% sobre a receita bruta auferida mensalmente.

De 240.000,01 a 360.000,00	6,76%	4,20%	11,33%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	9,93%	7,80%	12,71%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	10,06%	8,25%	12,86%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	12,27%	11,40%	13,48%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	12,42%	11,85%	13,53%

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

Tabela 2

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Simples Nacional – Atividades de Serviço do Anexo V da LC nº 123/2006 – IRPJ+CSLL+Cofins+PIS/Pasep+CPP		Tributação pelo Lucro presumido – IRPJ+CSLL+Cofins+PIS/Pasep (sem as contribuições previdenciárias)
	Menor relevância da folha de pagamento*	Maior relevância da folha de pagamento**	
Até 120.000,00	17,50%	8,00%	8,93%
De 120.000,01 a 240.000,00	17,52%	8,48%	11,33%
De 240.000,01 a 360.000,00	17,55%	9,03%	11,33%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	18,96%	11,87%	12,71%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	19,06%	12,28%	12,86%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	22,50%	16,94%	13,48%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	22,90%	17,18%	13,53%

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

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

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

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

Assim, fica demonstrada à sociedade que a imposição tributária federal no âmbito dos serviços do Anexo III da LC nº 123/2006 é imposta de maneira favorecida e diferenciada para os optantes em face da tributação pelo lucro presumido⁸⁴.

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

Lembrando que o sub-segmento de serviços do Anexo IV paga a CPP do art. 22 da Lei nº 8.212/91 por fora do Simples Nacional, como as demais empresas do regime ordinário, pode-se simplesmente comparar as duas últimas colunas da Tabela 1, com ambas as colunas contendo apenas o IRPJ, a CSLL, a Cofins e o PIS/Pasep, no qual se fica claro a desoneração do Simples Nacional em face do regime ordinário. Porém diminui a vantagem tributária em face do sub-segmento de serviços do Anexo III, como se pode ver, por exemplo, na última faixa de receita bruta da Tabela 1, em que uma empresa do sub-segmento do Anexo III suportará uma carga equivalente a 12,42% da receita bruta, aqui incluindo todos os tributos da cesta do Simples Nacional (IRPJ, CSLL, Cofins, PIS/Pasep e CPP), enquanto outra do sub-segmento do Anexo IV suportará uma carga equivalente a 11,85% da receita bruta, porém tendo que pagar a CPP pelo regime ordinário, o que certamente excederá a desprezível diferença de 0,57% da receita bruta entre as duas situações⁸⁵.

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

⁸⁴ Aqui também se volta a lembrar que, para a empresa no teto da receita bruta, a carga tributária no regime comum e diferenciado deveria ser aproximada e não com a diferença vista para as empresas de serviço do Anexo III da LC nº 123/2006. É o já falado nanismo tributário, que será aprofundado no tópico seguinte desta dissertação.

⁸⁵ Apenas para se ter uma idéia da relevância da CPP em face da receita bruta de uma empresa, suponha que as remunerações pagas aos segurados que lhe prestem serviço equivalham a 10% da receita bruta, o que é um percentual extremamente módico para uma empresa de serviço (que, em regra, tem na folha de pagamento sua despesa mais relevante). Considerando que a contribuição previdenciária patronal – CPP do art. 22 da Lei nº 8.212/91 pode atingir até 26% das remunerações pagas (20% da CPP ordinária mais 6% equivalente ao GUIL-RAT/FAP), isso implica em uma CPP equivalente a 2,6% da receita bruta ($CPP = 26\% \times \text{remunerações} = 26\% \times 10\% \times \text{receita bruta} = 2,6\% \times \text{receita bruta}$). Sendo as remunerações do trabalho da ordem de 25% da receita bruta, percentual corriqueiro para uma empresa de serviço, a CPP equivalerá a 6,5% da receita bruta anual ($CPP = 26\% \times \text{remunerações} = 26\% \times 25\% \times \text{receita bruta} = 6,5\% \times \text{receita bruta}$).

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

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

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

Como já explanado em tópico precedente dessa dissertação, não há qualquer sentido jurídico em tratar os diversos sub-segmentos de serviço de forma diversa no âmbito do Simples Nacional. Veja-se que qualquer atividade do segmento de serviço, no campo do lucro presumido, teria uma tributação uniforme. A casuística levada a efeito pelo legislador

complementar, acima, é destituída de razoabilidade jurídica, estando a motivação inserta nas vedações do antigo Simples Federal, como se explicará a seguir.

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

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

Por outro lado, o sub-segmento de serviço do Anexo V da LC nº 123/2006, que jamais adentrara no Simples Federal, entrou pelas portas dos fundos do Simples Nacional, sendo sensivelmente agravado em face dos demais sub-segmentos de serviço dos Anexos III e IV da LC nº 123/2006 e do próprio lucro presumido, aqui no caso de empresas em que a folha de pagamento anual, com encargos, em face da receita bruta, seja pouco relevante.

Insiste-se que não há qualquer sentido jurídico no tratamento diferenciado dentro do segmento de serviço. Com essa absurda casuística legislativa, uma lotérica (empresa do Anexo III) tem um tratamento mais benéfico que um produtor de *software* (empresa do Anexo V), com clara inversão dos valores extrafiscais que a tributação diferenciada deveria priorizar,

com foco na inovação, na geração de empregos qualificados e na defesa do mercado interno, sendo este um patrimônio nacional. Este pesquisador não alcança a motivação para que uma empresa de *software*, serviços de medicina por imagem (tomografia, registros gráficos e métodos óticos, ressonância magnética) ou serviços de prótese, todos do Anexo V, sejam mais agravadas no Simples Nacional do que uma agência terceirizada dos correios, agência de viagem e turismo, centro de formação de condutores ou uma lotérica (empresas do Anexo III). Trata-se, claramente, de uma opção desarrazoada do legislador, sem qualquer justificativa jurídica.

6.2.2. O tributo municipal (ISS)

No tocante ao ISS, não passou despercebido deste pesquisador a situação abusiva criada pelo legislador complementar do regime diferenciado que fixou a alíquota máxima de 5% para os contribuintes que tenham uma receita bruta anual acima de R\$ 1.200.000,01; ou seja, colocando tais contribuintes em uma situação igual ou pior que os contribuintes do regime comum (que podem, eventualmente, ter alíquotas minoradas do ISS, como se viu anteriormente com o segmento de medicina, no município do Recife).

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

Deve-se salientar que o regime diferenciado permite a tributação do ISS por valores fixos para as microempresas que auferiram receita bruta, no ano-calendário anterior, de até R\$ 120.000,00, na forma da legislação municipal ou distrital, sendo que tal gravame não poderá exceder a 50% do previsto para a mesma faixa de receita no Simples Nacional. Ainda, a legislação municipal ou distrital pode reduzir ou isentar o ISS devido pelos optantes, por ramo de atividade.

A tributação do ISS por valores fixos é tradicional na legislação comum, como ocorre com sociedades de profissões regulamentadas, calculada em função do número de profissionais, sendo tal modalidade prevista no art. 9º do Decreto-lei nº 406/68 e considerada constitucional pelo Supremo Tribunal Federal, como se viu no RE nº 236.604/PR (PISANI, p. 1.022 e 1.023), implicando que o legislador do regime diferenciado não inovou na matéria.

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

6.2.3. Uma apreciação global

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

Por outro lado, como já foi debatido nesta dissertação, continuou certo preconceito contra as atividades que não tiveram acesso ao Simples Federal no novel regime. Assim, as atividades de construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores e serviço de vigilância, limpeza ou conservação, enquadradas no Anexo IV da LC nº 123/2006, tiveram uma desoneração inferior às atividades do parágrafo precedente, inclusive com a CPP sendo exigida pelas regras do regime geral. Até se reconhece que houve

uma desoneração desse segmento em face do regime comum, porém não há justificativa jurídica para um tratamento diverso desse sub-segmento em comparação com o do parágrafo precedente.

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

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

7 OUTRAS DISTORÇÕES DO MODELO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE – A AUSÊNCIA DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E O NANISMO TRIBUTÁRIO

Neste item, superadas outras distorções já apontadas precedentemente, serão abordadas duas novas distorções do nosso modelo tributário protetivo das microempresas e empresas de pequeno porte, para os quais deve haver uma necessária correção, a saber:

- o o mitigado controle dessas empresas pelas administrações tributárias;
- o o nanismo tributário.

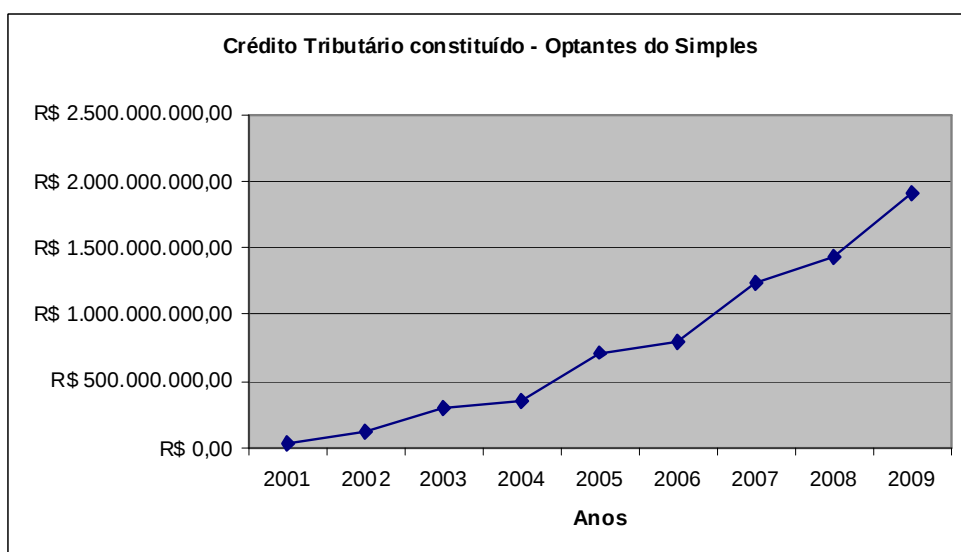
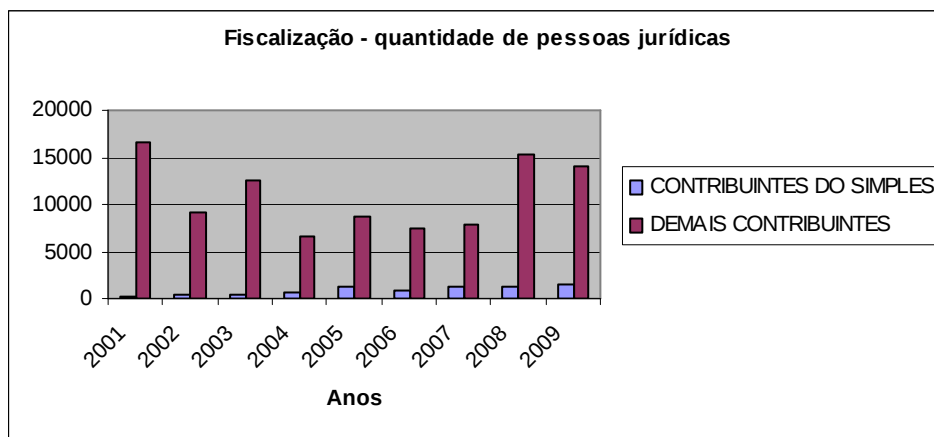
A escolha das distorções acima surgiu a partir da experiência profissional do pesquisador, aliada à obtenção de dados que permitiriam sustentar as hipóteses abaixo lançadas. Aqui não se pretendeu esgotar as eventuais distorções do modelo, mas apenas apontar aquelas mais evidentes.

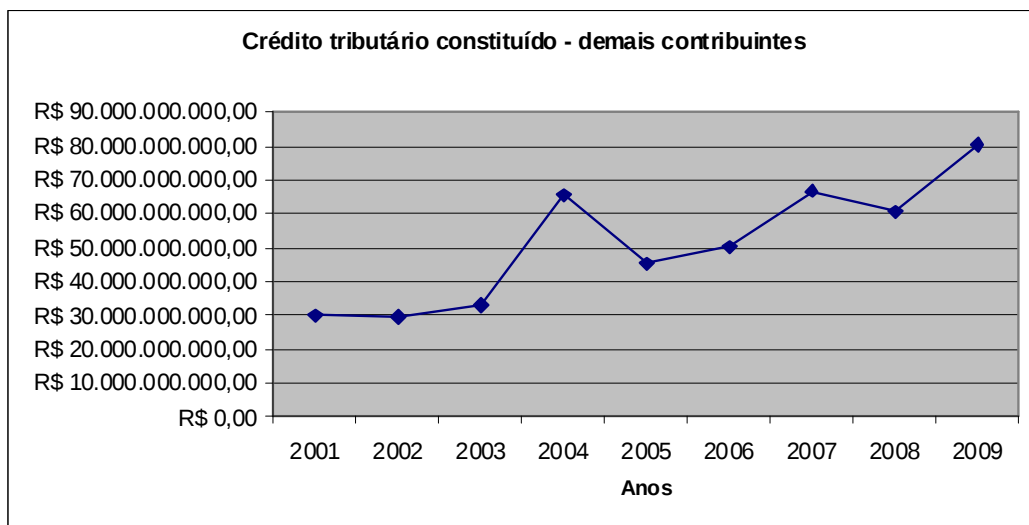
7.1. O CONTROLE DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE PELAS ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS

É de conhecimento geral o foco da administração tributária brasileira em desfavor dos contribuintes de maior expressividade econômica, nos três níveis de governo, apesar de as microempresas e empresas de pequeno porte atingirem quase 70% das empresas brasileiras (LEMGRUBER, 2004, p. 217, a partir dos dados do anuário estatístico do imposto de renda de 2002 da Secretaria da Receita Federal do Brasil). Isso decorre essencialmente da elevada concentração de renda dos indivíduos e das empresas no Brasil, fazendo com que o trabalho do fisco seja dirigido para um seleto grupo de sujeitos passivos, responsáveis principais pela arrecadação, quer como contribuintes, quer como responsáveis. Entretanto, esse é um quadro que tende a mudar, em decorrência de uma melhor distribuição de renda na sociedade brasileira, bem como pela necessidade republicana de que todos os contribuintes podem ser, em algum momento, sujeitos à fiscalização tributária. Afinal, um contribuinte de pequeno porte hoje poderá ser o contribuinte de médio ou grande porte amanhã, e é necessário que o fisco efetue as fiscalizações e demais controles desde já, até por uma questão pedagógica (e mesmo concorrencial, pois está infenso à fiscalização tributária pode ser um elemento espúrio

de benefício concorrencial das microempresas e pequenas empresas em face das médias e grandes empresas).

Os gráficos abaixo mostram a ação do fisco federal, no período 2001 a 2009, em termos da quantidade de fiscalização e da constituição de créditos tributários em face dos contribuintes do Simples e dos demais contribuintes:





Fonte: Coordenação-Geral de Fiscalização da Secretaria da Receita Federal do Brasil – Cofis (2010)

O primeiro dos gráficos denuncia a pequena relevância da quantidade de fiscalização executadas em desfavor dos contribuintes do Simples em face dos demais, no período analisado, a comprovar a hipótese do pouco esforço do fisco federal no controle desse segmento. Aqui se deve lembrar que as fiscalizações em tal classe de empresa, em decorrência do pequeno porte, são de razoável simplicidade, o que não justifica um número tão reduzido de fiscalizações, quando comparada com as demais empresas. Ademais, com o foco na fiscalização dos maiores contribuintes, a tendência é que as fiscalizações nas microempresas e empresas de pequeno porte ocorram nas regiões do país de economia mais deprimida, ou seja, há uma tendência forte de uma microempresa ou empresa de pequeno porte de uma grande capital jamais ser fiscalizada. Ainda se vê, pelos dois primeiros gráficos, que a fiscalização começou timidamente a vir a lume a partir de 2001, alguns anos após a vigência do Simples Federal, como seria de se esperar, já que a fiscalização tende, rotineiramente, a agir com algum retardo.

Entretanto, os gráficos seguintes demonstram que a Receita Federal vem incrementando as fiscalizações no segmento das microempresas e empresas de pequeno porte, havendo um crescimento mais rápido do que para os demais contribuintes no quesito “constituição de crédito tributário”, tendo atingido uma constituição próxima de 2 bilhões de reais no ano de 2009, o que não é uma soma desprezível (para os demais contribuintes, nesse mesmo ano, a constituição de crédito tributário sobejou ligeiramente 80 bilhões de reais), porém, em número de fiscalização, o primeiro gráfico ainda denuncia uma estabilização do número de fiscalização de 2007 a 2009 (em torno de 1.300 fiscalizações por ano), o que pode ter sido impactado pela vigência do Simples Nacional, levando à suspensão ou ao adiamento

de um maior número de fiscalizações em decorrência da mudança do cenário normativo (apesar de o teto da receita bruta da empresa de pequeno porte ter dobrado a partir de 2006, a indicar um incremento no número de contribuintes nos regimes diferenciados, o que não foi acompanhado do aumento do número das fiscalizações).

Não se pode negar que uma baixa propensão dos contribuintes a sofrer uma fiscalização fiscal é uma inesperada vantagem competitiva no tecido econômico. Obviamente que, quando o legislador instituiu os regimes tributários favorecidos e diferenciados para as microempresas e empresas de pequeno porte, uma vantagem dessa espécie não poderia ser computada ou considerada. Trata-se de uma externalidade negativa para a sociedade, pois, em uma república, ninguém pode auferir esse tipo de benefício.

Entretanto, deve-se reconhecer que há uma tendência de o quadro acima mudar substancialmente, em decorrência da integração das administrações tributárias federal, estaduais e municipais, que passarão a trabalhar integradas no controle desse segmento econômico, na forma do art. 33 da LC nº 123/2006. Interessante notar que essa Lei remeteu à regulamentação desse ponto ao Comitê-Gestor do Simples Nacional, que publicou a Resolução CGSN nº 30, de 7 de fevereiro de 2008, criando um sistema único de fiscalização, o qual, até o início desse segundo semestre de 2010, ainda não estava funcionando, ou seja, passados mais de 03 anos da instituição do Simples Nacional, as administrações tributárias federal, estadual e municipal continuam trabalhando sem a necessária integração.

Por tudo, urge que as administrações tributárias do Brasil passem a tratar o segmento das microempresas e empresas de pequeno porte como qualquer outro no tocante ao risco fiscalizatório, pois não se inclui no tratamento diferenciado e favorecido o fato de o segmento em foco ser infenso à fiscalização tributária.

7.2. O NANISMO TRIBUTÁRIO

Outra distorção que precisa ser observada é a questão do nanismo tributário, assunto que já foi ligeiramente tocado em itens precedentes desta dissertação. Paes & Almeida (2009, p. 12, 13 e 14) assim delimitam esse problema e propõem uma solução:

Outra questão a ser considerada é qual seria o ponto de corte que dividiria os contribuintes em pequenos e grandes. A divisão dos contribuintes em grupos representa outra desvantagem, uma vez que aumenta a complexidade do sistema tributário, com efeitos negativos sobre a eficiência econômica. **A divisão dos contribuintes também estimula o chamado “nanismo tributário”, ou seja, as pequenas empresas podem sentir-se desestimuladas a ultrapassar o limite entre**

ser considerada uma “pequena empresa” com tratamento tributário mais favorecido.

O estabelecimento de um limite de corte gera tratamento diferenciado entre empresas de situação muito semelhante e favorece o surgimento de uma série de ações de elisão\evasão fiscal. São conhecidos os casos em que empresas dividem-se em outras menores, de forma que todas elas permaneçam sob o abrigo do tratamento diferenciado; os casos em que grandes empresas tentam “passar” por pequenas, contando com a probabilidade de não sofrer fiscalização, que normalmente não prioriza as MPE; e os casos de subdeclaração para a permanência como “pequena empresa”.

(...)

Talvez o principal ponto no desenho de um sistema presuntivo seja a questão da saída das empresas desse regime. Bird e Wallace (2003) argumentam que a permanência no regime especial não deve ser definitiva e que tal sistema teria um caráter educativo, ou seja, as pequenas empresas que iniciaram suas atividades entrariam no regime especial e lá permaneceriam durante um tempo definido na legislação para depois passar para o sistema normal com uma vivência e conhecimento mais amplo do sistema tributário. Os autores sugerem a possibilidade de renovação da permanência para aquelas empresas que demonstram que ainda são incapazes de passar para o regime normal. **Uma forma de tornar a saída mais suave seria desenhando alíquotas crescentes no regime presuntivo que se aproximariam do regime normal à medida que as empresas se aproximam do limite. A permanência indefinida no regime especial estimula o nanismo tributário e enfraquece o regime normal, visto que permite que uma geração de contribuintes permaneça toda a sua existência no sistema especial.** (grifo nosso)

Antes de tudo, deve-se observar que esta pesquisa não levantou dados concretos sobre o fenômeno do nanismo tributário no regime do Simples Federal ou Nacional, mas simplesmente buscou apreciar essa distorção a partir das imposições tributárias globais no Simples Nacional e no regime geral (aqui tomado como o lucro presumido) em abstrato, a partir dos dados do item precedente desta dissertação, quando se estudou o ônus tributário global do Simples Nacional em face da tributação ordinária, aqui se demonstrará claramente a possibilidade desse fenômeno está ocorrendo no Brasil, a partir da diferença entre as cargas tributárias das faixas teto do Simples Nacional em face do regime geral.

Como sugerido por Paes & Almeida (2009, p. 14) acima, uma forma de impedir o nanismo tributário é fazer com que a imposição tributária do regime diferenciado nas faixas do teto se aproxime da tributação no regime geral, quando, então, o contribuinte não teria maior interesse em permanecer no regime diferenciado, exceto, talvez, pela maior simplificação. Porém não poderia haver um incentivo de natureza pecuniária tributária nas faixas de transição do regime especial para o geral, sob pena de começar a haver distorções no tecido econômico, quer pela permanência forçada do contribuinte no regime diferenciado, quer pelo deferimento de uma vantagem competitiva inidônea para o contribuinte do regime diferenciado que está próximo do teto daquele do regime geral que se encontra logo após o referido teto.

Ainda, deve-se observar que o problema do nanismo tributário não se vê apenas nas faixas de transição do regime diferenciado para o regime geral, mas também pode ocorrer dentro do próprio regime simplificado e diferenciado, dentro das faixas, desde que haja uma progressividade muito acentuada dos percentuais sobre a receita bruta à medida que aumenta o porte econômico do contribuinte. Assim, é necessário também haver uma suavidade na progressividade dos percentuais incidentes sobre a receita bruta dentro do próprio Simples Nacional, de forma que não se desencoraje o contribuinte a aumentar sua receita bruta, progredindo dentro do Simples Nacional até o seu desenquadramento para o regime geral.

Para apreciar esse problema, aqui se traz apenas a imposição tributária total federal (exceto o IPI) vista no tópico precedente desta dissertação, mostrando a imposição total para a primeira faixa de receita de receita bruta da empresa de pequeno porte, para a faixa intermediária e para a faixa teto do Simples Nacional⁸⁶. A apreciação apenas dos tributos federais (exceto o IPI) é suficiente para alicerçar as conclusões que logo serão lançadas, até porque o regime do ICMS e do IPI também defere vantagens para as empresas incentivadas e o ISS é razoavelmente neutro, como já se viu. Ou seja, havendo uma ausência de transição suave do regime especial para o geral no âmbito dos tributos federais, tal quadro tenderia a ser agravado com a entrada do ICMS e do IPI, que inegavelmente também beneficia as microempresas e empresas de pequeno porte⁸⁷.

Assim, abaixo se apresentam as tabelas para os segmentos comercial e industrial (Tabela 1), serviços do Anexo III e IV da LC nº 123/2006 (Tabela 2) e serviços do Anexo V (Tabela 3), com a imposição global no Simples Nacional e na tributação pelo lucro presumido, conforme visto no tópico anterior desta pesquisa:

Tabela 1

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Empresas optantes pelo Simples Nacional (Comércio e Indústria) – percentuais incidentes sobre a receita bruta	Empresas optantes do Lucro presumido (sem a CPP e outras contribuições previdenciárias) – percentuais incidentes sobre a receita bruta

⁸⁶ Propositadamente se deixou de fora a faixa da receita bruta da microempresa, pois se trata de pequenos organismos econômicos, com presença de expressivas isenções tributárias, sem maior relevância para a presente análise.

⁸⁷ Como já dito, o IPI e ICMS são impostos apurados, considerando os créditos nas aquisições do contribuinte, e não se tem como fazer generalizações da incidência desses tributos em face da receita bruta anual. Entretanto, como já se demonstrou, a partir de abstrações já feitas nesta dissertação, não há qualquer dúvida que tais impostos são vantajosos dentro do Simples Nacional em face do regime geral.

	IRPJ + CSLL + Cofins + PIS/Pasep	CPP	TOTAL	IRPJ + CSLL + Cofins + PIS/Pasep
De 240.000,01 a 360.000,00	1,76%	2,75%	4,51%	5,93%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	2,63%	3,94%	6,57%	5,93%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	3,06%	4,60%	7,66%	5,93%

Tabela 2

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Simples Nacional – Atividades de Serviço do Anexo III da LC nº 123/2006 – IRPJ + CSLL + Cofins + PIS/Pasep+CPP – percentuais incidentes sobre a receita bruta	Simples Nacional – Atividades de Serviço do Anexo IV da LC nº 123/2006 – IRPJ + CSLL + Cofins + PIS/Pasep – percentuais incidentes sobre a receita bruta	Tributação pelo lucro presumido – IRPJ + CSLL, Cofins + PIS/Pasep (sem as contribuições previdenciárias) – percentuais incidentes sobre a receita bruta
De 240.000,01 a 360.000,00	6,76%	4,20%	11,33%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	9,93%	7,80%	12,71%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	12,42%	11,85%	13,53%

Tabela 3

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Simples Nacional – Atividades de Serviço do Anexo V da LC nº 123/2006 – IRPJ + CSLL +Cofins + PIS/Pasep + CPP – percentuais incidentes sobre a receita bruta		Tributação pelo Lucro presumido – IRPJ + CSLL + Cofins + PIS/Pasep (sem as contribuições previdenciárias) – percentuais incidentes sobre a receita bruta
	Menor relevância da folha de pagamento	Maior relevância da folha de pagamento	
De 240.000,01 a 360.000,00	17,55%	9,03%	11,33%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	18,96%	11,87%	12,71%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	22,90%	17,18%	13,53%

No tocante ao segmento comercial e industrial (Tabela 1), em primeiro lugar, se vê uma progressividade suave do percentual incidente sobre a receita bruta da primeira até a última faixa da empresa de pequeno porte (percentuais variando de 4,51% a 7,66%, nas dezoito faixas de receitas brutas, implicando em um incremento do ônus tributário de 70%

entre a primeira e a última faixa), o que, em princípio, não seria um fator a desencorajar o contribuinte a aumentar o seu faturamento.

Agora, deve-se apreciar como funciona a passagem do Simples Nacional para o regime geral, na faixa teto da receita bruta, para os segmentos comercial e industrial (Tabela 1).

A imposição total federal no Simples Nacional (IRPJ, CSLL, Cofins, PIS/Pasep e CPP) alcança um percentual de 7,66% sobre a receita bruta para as empresas comerciais e industriais (Tabela 1). Por outro lado, no regime do lucro presumido, a imposição do IRPJ, CSLL, Cofins, PIS/Pasep atinge 5,93% sobre a receita bruta, devendo as empresas do regime geral ainda pagar as contribuições previdenciárias (CPP, contribuição para o salário-educação e sistema S), que atingem aproximadamente 30% das remunerações pagas aos segurados que lhe prestam serviços, o que excederá tranqüilamente a diferença entre os percentuais citados (como já demonstrado em tópico anterior desta dissertação, um encargo de contribuição previdenciária equivalente a 30% das remunerações pagas excede folgadoamente a diferença de 1,73% [7,66%-5,93%] sobre a receita bruta⁸⁸). Ainda, deve-se observar que as empresas do regime geral, se comercial, deverão pagar um ICMS mais gravoso que o do Simples Nacional, e se industrial, terão que pagar o ICMS dessa mesma forma citada, agregado de um IPI mais gravoso que aquele do regime especial, este que é de 0,5% sobre a receita bruta, o que aumenta a vantagem do Simples Nacional em face do regime geral.

Fica absolutamente claro que uma empresa comercial ou industrial na faixa teto do Simples Nacional tem uma carga tributária sensivelmente minorada em face de outra empresa com receita bruta ligeiramente superior e optante pelo lucro presumido, indicando claramente que não há uma passagem suave do Simples Nacional para a tributação pelo lucro presumido; ao revés, há uma descontinuidade, com sensível agravamento, o que pode levar o optante do Simples Nacional ao nanismo tributário, não incentivando o crescimento econômico do segmento favorecido.

O quadro acima fica ainda mais claro para as empresas do segmento de serviços do Anexo III da LC nº 123/2006 (*Creche, pré-escola e estabelecimento de ensino fundamental, escolas técnicas, profissionais e de ensino médio, de línguas estrangeiras, de artes, cursos técnicos de pilotagem, preparatórios para concursos, gerenciais e escolas*

⁸⁸ Apenas para se ter uma idéia, se as remunerações pagas aos empregados segurados for o equivalente ao modestíssimo percentual de 6% da receita bruta, as contribuições previdenciárias serão da ordem de 1,8% da receita bruta (30% x 6%), já sobejando a diferença de 1,73% sobre a receita bruta. Considerando um valor mais realista das remunerações pagas em face da receita bruta, da ordem de 15%, para as microempresas e empresas de pequeno porte comercial e industrial, as contribuições de natureza previdenciária serão da ordem de 4,5% da receita bruta (30% x 15%).

livres; agência terceirizada de correios; agência de viagem e turismo; centro de formação de condutores de veículos automotores de transporte terrestre de passageiros e de carga; agência lotérica; transporte municipal de passageiros; escritórios de serviços contábeis; atividades de prestação de serviços de comunicação e de transportes interestadual e intermunicipal de cargas; e atividades que não se enquadrem nas vedações expressas ou não sejam nenhuma das tratadas especificamente na LC 123/2006), que é o regime residual especial, abrangendo qualquer empresa de serviço que não tenha atividade vedada ou inserida nos outros Anexos IV e V da referida Lei (tabela 2).

Em primeiro lugar, aqui há uma progressividade um pouco maior do percentual incidente sobre a receita bruta para todas as faixas da pequena empresa em comparação com o segmento comercial e industrial (variação dentro das faixas), saindo de 6,76% para 12,42% sobre a receita bruta (aumento de 83% do ônus tributário entre a primeira e última faixa), ou seja, considerando a existência de 18 faixas de receita para a empresa de pequeno porte, a imposição total progride lentamente, não parecendo haver um problema dentro das diversas faixas.

Agora, deve-se apreciar como funciona a passagem do Simples Nacional para o regime geral, na faixa teto da receita bruta, para as empresas do Anexo III da LC nº 123/2006.

Nesse caso, os tributos do lucro presumido (IRPJ, CSLL, Cofins e PIS/Pasep) atingem um percentual de 13,53% da receita bruta, que é superior ao percentual total sobre a receita bruta de todos os tributos do Simples Nacional (IRPJ, CSLL, Cofins, PIS/Pasep e CPP), este que é 12,42% e que inclui a CPP, ou seja, as empresas de serviço do lucro presumido terão ainda que pagar as contribuições previdenciárias (CPP e contribuições para o salário-educação e sistema S), o que faz a diferença entre os regimes aumentar sensivelmente⁸⁹, demonstrando o hiato que há entre a última faixa de receita do Simples Nacional e o equivalente na tributação do lucro presumido⁹⁰ (Tabela 2).

O hiato acima, por óbvio, pode induzir as empresas de serviço do Anexo III ao nanismo tributário, pois a tributação de tais empresas no regime geral é sensivelmente mais onerosa. Trata-se de um ponto a ser melhor visto pelo legislador complementar, pois parece

⁸⁹ Observe-se que o ônus das contribuições previdenciárias para as empresas de serviço é muito superior àquele das empresas comerciais e industriais. Assim, para uma empresa de serviço em que as remunerações pagas atinjam o equivalente a 25% da receita bruta, o que é algo corriqueiro, as contribuições previdenciárias do regime geral (CPP e contribuições para o Salário-educação e Sistema S), de aproximadamente 30% sobre as remunerações pagas, equivalerá a 7,5% da receita bruta, o que aumenta desmesuradamente a vantagem do Simples Nacional para o regime geral da tributação do lucro presumido.

⁹⁰ No tocante às empresas de serviço, não se fará menção ao ISS, pois este, como anteriormente se viu, é razoavelmente neutro em vantagem do Simples Nacional para o regime geral.

induidoso que há um desequilíbrio na tributação dessas empresas na passagem do Simples Nacional para o regime comum.

Já para as empresas do Anexo IV da LC nº 123/2006 (*Construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores e serviço de vigilância, limpeza ou conservação*), o Simples Nacional somente abrange o IRPJ, CSLL, Cofins e PIS/Pasep, sendo a CPP paga no regime dos demais contribuintes (tabela 2). Ainda há uma diferença em face das empresas tributadas pelo lucro presumido, que estão obrigadas a pagar as Contribuições para o Salário-Educação e Sistema S, exações isentadas para as empresas do Simples Nacional.

Em primeiro lugar, aqui há uma progressividade sensivelmente maior do percentual incidente sobre a receita bruta para todas as faixas da pequena empresa em comparação com o segmento comercial e industrial, saindo de 4,20% para 11,85% sobre a receita bruta (aumento do percentual dentro das faixas de 182%), ou seja, até não se pode saber qual seria a diferença ótima entre os percentuais, porém fica claro que essa discrepância tem que ser mitigada, pois, por si só, pode levar o contribuinte a não ter interesse na evolução de seu empreendimento.

Agora, passa-se a apreciar como funciona a passagem do Simples Nacional para o regime geral, na faixa teto da receita bruta das empresas do Anexo IV da LC nº 123/2006.

Todos os tributos impõem um ônus total de 11,85% sobre a receita bruta na última faixa de receita bruta (Tabela 2), lembrando aqui que as empresas do Simples Nacional são isentas das Contribuições para o Sistema S e Salário-educação. Essas mesmas empresas, na tributação pelo lucro presumido, pagarão 13,53% sobre a receita bruta, a título de IRPJ, CSLL, Cofins e PIS/Pasep. Aqui, para as empresas do Simples Nacional, além da vantagem representada pela diferença entre os percentuais citados sobre a receita bruta, ainda há uma vantagem adicional, pois estas são isentas do pagamento das Contribuições para o salário-educação e Sistema S (algo como 5,8% das remunerações pagas).

Neste ponto, há uma maior proximidade do ônus tributário do regime especial daquele do regime geral do presumido. Veja-se que a vantagem em prol da última faixa do teto da receita bruta de uma empresa no Simples Nacional em face da tributação pelo lucro presumido será a diferença entre os percentuais acima ($13,53\% - 11,85\% = 1,68\%$) sobre a receita bruta, agregado de aproximadamente 5,8% sobre as remunerações pagas a título das Contribuições para o Salário-Educação e Sistema S (o qual, para uma empresa que despenda com remunerações o equivalente a 20% da receita bruta, essas contribuições representariam

1,16% sobre a receita bruta). Aqui parece que se operou uma transição razoavelmente suave do regime especial para o geral, com um diferencial no teto entre os regimes inferior a 3% sobre a receita bruta, em termos da carga tributária total.

Por fim, passa-se a apreciar a progressividade dos percentuais e a transição para as empresas do Anexo V da LC nº 123/2006 (*Cumulativamente administração e locação de imóveis de terceiros; academias de dança, de capoeira, de ioga e de artes marciais; academias de atividades físicas, desportivas, de natação e escolas de esportes; elaboração de programas de computadores, inclusive jogos eletrônicos, desde que desenvolvidos em estabelecimento do optante; licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação; planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas, desde que realizados em estabelecimento do optante; empresas montadoras de estandes para feiras; produção cultural e artística; produção cinematográfica e de artes cênicas; laboratórios de análises clínicas ou de patologia clínica; serviços de tomografia, diagnósticos médicos por imagem, registros gráficos e métodos óticos, bem como ressonância magnética; serviços de prótese em geral*).

Em relação às empresas de serviço acima, vê-se que há uma pequena progressividade dentro das faixas para as empresas com pequena relevância da folha de pagamento em face da receita bruta (segunda coluna da Tabela 3, acima) e uma maior progressividade quando a relevância da folha de pagamento aumenta (terceira coluna da Tabela 3), porém, para esta última situação, em percentuais que lembram as empresas do Anexo III, valendo aqui as considerações feitas quando da análise do caso dessas empresas.

O problema das empresas do Anexo V, como visto no tópico precedente desta dissertação, está associado a uma ausência de transição entre o Simples Nacional e o regime geral para as empresas que utilizam pouca mão-de-obra, pois lá se demonstrou que há um agravamento no Simples Nacional em face do regime geral, o que é uma completa inversão da orientação do Constituinte. Aqui se defende uma transição suave do regime incentivado para o regime geral, jamais um agravamento do primeiro em face do segundo, como ocorreu com as empresas do Anexo V que utilizam pouca mão-de-obra.

Resumindo tudo o que foi dito antes, chega-se à seguinte conclusão:

- O em termos de transição dos percentuais incidentes sobre a receita bruta do Simples Nacional, dentro das faixas, somente se detectou dificuldades na progressividade das empresas de serviço do Anexo IV da LC nº 123/2006 (construção civil, vigilância, conservação e limpeza). Para os demais

segmentos, comercial, industrial e de serviços abrangidos, há uma progressividade dos percentuais dentro das faixas suave, não sendo um fator de nanismo intra-sistema;

- O em termos de transição do Simples Nacional para o regime ordinário, no teto da faixa de receita bruta, há descontinuidades para os segmentos comercial, industrial e de serviços do Anexo III, com sensível agravamento da imposição tributária nesse caso no regime geral, o que pode incentivar o nanismo tributário. De *lege ferenda*, essa dificuldade poderia ser suprida pelo aumento do teto da receita bruta do Simples Nacional, com avanço da progressividade dos percentuais da receita bruta, de forma que houvesse uma transição suave no teto⁹¹. De outra banda, há uma suavidade na transição das empresas do Anexo IV, motivado, em essência, pelo regime comum no pagamento da CPP (para as empresas do Simples Nacional e para as empresas do lucro presumido). Por último, para as empresas do Anexo V, quando se utiliza pouca mão-de-obra, o regime diferenciado é mais gravoso do que o regime comum, o que é um contra-senso.

⁹¹ A proposta do Projeto de lei complementar nº 591/2010 (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2010), que tenciona reformar o Simples Nacional, em apreciação na Câmara dos Deputados, permitindo a entrada de todo o segmento de serviço, não está em sintonia com essa proposta. Lá, simplesmente, alargou-se o teto da receita bruta para R\$ 3.600.000,00, mantendo no novo teto o percentual máximo hoje utilizado para R\$ 2.400.000,00 (em decorrência disso, houve uma redução de todos os percentuais para as faixas abaixo do teto).

8 UMA EXPLICAÇÃO PARA O SUCESSO DOS REGIMES TRIBUTÁRIOS DIFERENCIADOS E FAVORECIDOS DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE NO BRASIL À LUZ DA ABORDAGEM SISTÊMICA DE NIKLAS LUHMANN

A teoria sistêmica de Niklas Luhmann lançou luzes sobre um enigma que perseguia este pesquisador, que era explicar a crescente complexidade e o êxito atual do subsistema jurídico que regula as microempresas e empresas de pequeno porte brasileiras, principalmente em sua vertente tributária (além de haver tratamento diferenciado no plano processual, trabalhista e societário), que, essencialmente, em termos de estatutos, começou com uma acanhada isenção tributária federal para empresas de porte bem inferior ao que hoje se conhece como microempresa, lá na Lei nº 7.256/84, que institui o primeiro Estatuto da Microempresa, e alcançou 70% das empresas brasileiras no Simples Federal em 2006 (PAES & ALMEIDA, 2009, p. 20), percentual este que vem sendo incrementado com a vigência do Simples Nacional, quando caiu expressiva parcela das vedações ao regime diferenciado para as empresas do segmento de serviços, com este último abrangendo tributos federais, estaduais e municipais. Pode ser dito, sem risco de exagero, que, com a Emenda Constitucional nº 42, seguida da LC nº 123/2006, esta que instituiu o Simples Nacional, as microempresas e empresas de pequeno porte lograram obter para si uma verdadeira reforma tributária, feito notável não alcançado até hoje pelos demais contribuintes.

Obviamente que a proteção das pequenas empresas existe em outros países, notadamente na Europa, porém não com o deferimento de benefícios tributários, como já se viu nesta dissertação, mas com incentivos de outras naturezas (creditícios, orçamentários etc.). Ademais, alhures há um componente eleitoral envolvido, como se vê nos apontamentos de Moncada (2003, p. 513 e 514):

A problemática das P.M.Es., sobretudo na Europa e mais acentuadamente na França, é objeto de grande polémica porque se insere no cerne da luta política, dado que o apoio às P.M.Es. é vital para a captação eleitoral das classes médias.

Nesta perspectiva, as forças políticas marxistas criticam asperamente a política de apoio às P.M.Es. adoptada pelos Governos de maioria. Consideram essa política, no quadro do sistema vigente e na forma que reveste, uma ilusão ou uma medida de prestidigitação que só beneficiará as grandes empresas e os grandes grupos económicos. Estes acabariam por ser os verdadeiros beneficiários de tal política, até pela sua capacidade de se apresentarem em certos sectores sob a forma de médias empresas ou de com estas estabelecerem relações de domínio económico, sob a forma de participações, sub-contratos, etc.

Do ponto de vista das forças políticas que defendem a economia de mercado o apoio às P.M.Es. é justificado com a defesa da pequena empresa privada sobre a qual paira o espectro da absorção ou liquidação pelas grandes empresas e como condição do bom funcionamento do mercado. Alega-se também a seu favor a generalização dos

direitos de propriedade e livre empresa que a sua difusão e protecção potenciam. A protecção às P.M.Es. é assim um factor decisivo de integração social.

Em Portugal não há nos vários quadrantes políticos-partidários divergências significativas quanto à intenção proclamada de dar apoio às P.M.Es., embora o tema sirva por vezes para manifestar oposição ou reserva quanto às empresas de dimensão superior à média. Todos são, porém, unânimes no apoio às P.M.Es., pesem embora as diferentes estratégias políticas e os diversos objectivos que patrocinam os seus vários adeptos.

No Brasil não se percebe qualquer viés eleitoral, porém inegavelmente também há amplo consenso político no deferimento de um tratamento diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte como ocorre alhures. Talvez pela ausência de debates partidários na matéria, aqui as vantagens são mais amplas, mesmo centrando-se nos aspectos tributários, porém hoje não se pode olvidar das vantagens em compras governamentais, creditícias, societárias e trabalhistas, todas previstas na LC nº 123/2006.

A presença maciça de benefícios de natureza tributária, quebrando a uniformidade do sistema tributário, é uma referência do sistema brasileiro, que discrepa do sucedido no exterior. Ora, somente uma profunda organização do segmento favorecido poderia ter força para quebrar a uniformidade de um sistema tributário, fato não ocorrido lá fora. E para explicar esse feito é que se socorre da teoria luhmanniana.

Antes de aplicar diretamente a teoria sistêmica de Luhmann para o caso vertente, aqui será apresentado um breve resumo dessa teoria, enfatizando as mudanças de paradigmas introduzidas por esse doutrinador no cenário científico contemporâneo. Na sequência, se propõe uma explicação para o expressivo sucesso do regime protetivo das microempresas e empresas de pequeno porte brasileiro, que, no aspecto tributário, parece não ter parêntese no mundo desenvolvido.

8.1. BREVES APONTAMENTOS SOBRE A TEORIA LUHMANNIANA

A teoria sistêmica de Luhmann (e sua teoria da sociedade) propõe uma ruptura com diversos conceitos e paradigmas de há muito assentados na abordagem científica contemporânea. Assim, perde significado a distinção sujeito/objeto; supera-se a teoria clássica de sistemas abertos, retro-alimentados a partir do ambiente, passando-se a adotar a teoria dos sistemas fechados, clausurados operativamente, autopoieticos (produção do sistema por si mesmo), no qual o sistema constrói seus próprios componentes (NEVES, 2008, p. 60), em linha com o proposto por Maturana e Varela, naquilo que se denominou Escola de Santiago (MATURANA & VARELA, 2001, p. 21-37 e 261-273); vulnera-se a crença no dogma darwiniano da “seleção natural”, o qual aponta a prevalência dos fatores ambientais na

evolução, pois o ambiente não mais influi diretamente sobre os sistemas clausurados operativamente (NEVES, 2008, p. 3); supera-se a tradição lógico-ontológica, que parte da distinção ser/pensar, tratando de alcançar o ser pelo pensar (LUHMANN, 2007, p. 21); abandona-se a metáfora clássica de que a comunicação é uma “transferência” de conteúdos semânticos de um sistema psíquico que os possui para outro (LUHMANN, 2007, p. 75); rejeita-se a idéia de que um sistema poderia adaptar-se ao seu entorno mediante cognição, e que, como consequência do melhoramento das capacidades cognitivas na apreensão do entorno, a evolução se faria possível (LUHMANN, 2007, p. 90 e 91).

A abordagem sistêmica passa a ver a sociedade como um sistema social omniabarcador, não conhecendo sistemas sociais além de suas fronteiras e, por conseguinte, não pode ser observado de fora, perdendo, nessa senda, a importância da fragmentação regional da sociedade. Agora, a sociologia deve considerar uma sociedade mundial. A sociedade constitui o caso extremo de auto-observação policontextual, de um sistema restringido à auto-observação, sem poder atuar como fora um objeto sobre o qual somente procede a uma opinião correta, sendo certo que todas as observações são parciais. Advoga-se um conceito de sociedade radicalmente anti-humanista, radicalmente anti-regionalista e radicalmente construtivista (LUHMANN, 2007, p. 20). A sociedade é constituída exclusivamente por comunicação. O indivíduo deixa de ser o centro da análise sociológica, passando a ser um elemento de fora do sistema sociedade, figurando ora como entorno do sistema sociedade, ora como sistema psíquico acoplado estruturalmente ao sistema sociedade. Já a sociedade deixa de ser uma totalidade destinada a um fim teleológico, o progresso. Neste último ponto, no dizer de Marcelo Neves (2008, p. 5):

a evolução não se dirige a um fim determinado ou à realização de um ideal ou valor. Não há uma teleologia da evolução, embora se possa falar de determinações teleológicas que a condicionam positiva ou negativamente. Em outras palavras, a evolução também não é planejada, embora de formas concretas de planificação apresentem-se como fatores de evolução.

E mais adiante, arremata: “Exatamente porque considera a evolução como a transformação do improvável em provável, dando ênfase ao “acaso”, o modelo sistêmico não fornece “nenhuma interpretação do futuro””.

Inegavelmente, a proposta de Luhmann é inovadora e intrigante. Entretanto, para aqueles recém iniciados nessa teoria, há profundo embaraço e perplexidade, já que o autor quebra paradigmas mansamente assentados em nossa cultura, como antes descrito, trazendo um sem número de idéias desviantes. Assim, fazendo uma analogia com o conceito de

evolução de Luhmann, que assevera que há evolução quando aquilo que é desviante passa a integrar a estrutura do respectivo sistema (NEVES, 2008, p. 1 e 5), é preciso incorporar as novas idéias desviantes da concepção luhmanniana em nossos sistemas psíquicos clausurados operativamente, já que a presente teoria traz múltiplos conceitos desconhecidos ou alterados. E, a partir desse ponto, nosso sistema psíquico deve selecionar tais conceitos, não os rejeitando, iniciando o processo de reflexão, com posterior restabilização e incorporação desses conceitos.

Neste ponto, além do conceito de autopoiese e de sistemas fechados operativamente, os quais vulneram a antiga crença nos sistemas abertos, chamam a atenção os conceitos de sistema/entorno (ou, melhor dizendo, sistema/ambiente) e de acoplamento estrutural, para os quais aqui se buscará organizar um conjunto de idéias sobre tal binômio, pois se trata de conceitos chaves dentro da concepção de sistema de Luhmann.

A idéia de sistema/entorno, por si só, não traz maiores dificuldades cognitivas, já que há alguma semelhança com a abordagem dos sistemas abertos, realimentados pelo ambiente, sendo certo que a diferença sistema/entorno desempenha um papel fundamental na compreensão da sociedade moderna em Luhmann, funcionando como um novo paradigma (NEVES, 2008, p. 59). Como diz Marcelo Neves (2008, p. 59), “a referência última de todas as análises funcionais reside na diferença entre sistema e ambiente”. Porém, aqui, há a quebra do paradigma da realimentação (ou retro-alimentação) dos sistemas abertos. Em um primeiro momento, poder-se-ia imaginar um sistema fechado, sem qualquer contato com o entorno, a transparecer um sistema autista, o que não pode ser acatado. Assim, para solucionar tal perplexidade, surge o conceito de acoplamento estrutural, o qual será aprofundado mais à frente.

Antes de aprofundar a idéia de acoplamento estrutural, devem-se anotar alguns pontos sobre sistemas clausurados operativamente. A evolução leva quase imperiosamente à clausura dos sistemas, instituindo uma ordem geral frente a qual se confirma a eficácia da clausura operativa e da auto-organização, buscando adaptar o sistema ao entorno, condição necessária para a existência do próprio sistema. Entretanto, nem sempre o sistema consegue adaptar-se ao seu entorno, como se pode ver pelos problemas ecológicos da sociedade moderna (LUHMANN, 2007, p. 73). Ainda, “por ‘clausura’ não se entende isolamento termodinâmico, mas unicamente clausura operacional; é dizer, as operações próprias se possibilitam recursivamente pelos resultados das operações próprias” (LUHMANN, 2007, p. 68, em tradução livre).

O conceito de acoplamento estrutural na teoria sistêmica de Luhmann é um ponto capital, o qual tem o condão de permitir que as operações clausuradas do sistema fechado possam reagir às variações do entorno. Não que o entorno interfira diretamente na operação do sistema clausurado, o que não é aceito, já que, como já dito, o sistema funciona operativamente fechado. O acoplamento estrutural que medeia o sistema/entorno pode permitir que o processamento operacional do sistema considere algo que está ocorrendo no entorno, permitindo que o organismo e seu meio se induzam mutuamente, agindo em um perfeito processo de restabilização contínua. Tratando da relação sistema/entorno em organismos vivos, por intermédio do acoplamento estrutural, assevera Maturana (2001, p. 61 e 62):

O meio seleciona a mudança estrutural no organismo, e o organismo, através de sua ação, seleciona a mudança estrutural no meio. Que mudança estrutural ocorre no organismo? Aquela que é determinada por sua estrutura. Mas a seqüência dessas mudanças é determinada pela seqüência das interações. O meio seleciona um caminho de modificações estruturais que o organismo atravessa durante sua vida. Existem transformações estruturais, é verdade, que resultam da própria dinâmica do sistema, mas aquelas que têm a ver com o meio são selecionadas através da interação com o meio.

Registre-se que, caso a complexidade do entorno pudesse adentrar diretamente no sistema, isso levaria a destruição do próprio sistema, que não teria condições de tratar todas as infinitas condutas desviantes que ocorrem no entorno. Nessa linha, percebe-se que o sistema é uma estrutura que tem a função de reduzir a complexidade ambiental, filtrando e reduzindo-a, porém nada impede que o sistema se diferencie, criando sistemas parciais cada vez mais complexos (como ocorre com o sistema social, no plano jurídico, político ou econômico), objetivando operar com a complexidade do entorno.

Ainda, melhor aclarando o conceito de acoplamento estrutural, trazem-se as palavras do próprio Luhmann (2007, p. 78, em tradução livre):

Com os acoplamentos estruturais, um sistema pode alcançar condições altamente complexas do entorno sem necessidade de absorver ou reconstruir sua complexidade. Como se pode reconhecer na estreita banda física de percepção de olhos e ouvidos, os acoplamentos estruturais sempre captam somente uma parte extremamente reduzida do entorno. Todo o que não está ali incluído não pode nem irritar nem estimular, senão somente obrar destrutivamente sobre o sistema. Somente assim, permanecem asseguradas a autonomia da autopoiese do sistema e a construção de sua própria complexidade.

Vê-se, assim, que, para o sistema psíquico, os olhos e ouvidos funcionam como acoplamentos estruturais, referenciando para o sistema psíquico as variações do entorno/ambiente, de forma que uma pequena variação do que ocorre no entorno é

referenciada (*re-entry*) para o sistema psíquico, não a variação em si mesma, mais uma imagem da variação transportada pelo acoplamento estrutural. Ainda, Luhmann (2007, p. 73), utilizando uma terminologia do ramo da informática (*rectius*, do ramo da engenharia elétrica/eletrônica), afirma que os acoplamentos estruturais digitalizam relações analógicas, ou seja, o acoplamento estrutural digitalizaria uma informação analógica (um sinal elétrico que necessitasse ser controlado), transferindo-a para um sistema computacional. Observe-se que os sinais analógico e digital são realidades distintas, sendo que o último emula o primeiro, havendo uma representação do sinal analógico no sistema clausurado do computador (Luhmann enxerga no computador uma alternativa ao acoplamento consciência/comunicação, 2007, p. 86).

Avançando no conceito de acoplamento estrutural, este também pode mediar a relação entre sistemas sociais parciais. Nessa linha, no estado de direito, a constituição funcionaria como acoplamento estrutural entre política e direito, mediatizando a relação entre esses sistemas parciais, permitindo o reingresso (*re-entry*) da diferença entre o jurídico e o político nos respectivos sistemas (NEVES, 2008, p. 97 e 99).

Todas as considerações aqui feitas tiveram o objetivo de simplesmente tentar organizar algumas das idéias da teoria luhmanniana de sistema, no modesto entendimento deste pesquisador, a qual objetiva tentar criar uma teoria para compreensão da sociedade e de seus sistemas sociais parciais.

Assim, no ponto que interessa à presente dissertação, passa-se a enxergar na teoria sistêmica de Luhmann uma abordagem que pode explicar a relação entre os diversos sistemas sociais, como o jurídico e o econômico, porém, por exemplo, também pode explicar a relação entre os subsistemas existentes dentro do próprio sistema jurídico. O conceito nodal de toda a teoria sistêmica é a diferenciação que o sistema tem que perpetrar em face do entorno, para subsistir como sistema autônomo. Somente há sistema se houver uma clausura operativa de um conjunto de componentes, diferenciados do ambiente, que passem a agir recursivamente, com interações mediatizadas com o entorno por um acoplamento estrutural. Observe que não há sistema sem diferenciação. O conceito de diferenciação é fundante na teoria dos sistemas de Luhmann. Como exemplo, no âmbito do direito, todas as disciplinas jurídicas buscam se diferenciar, definir seu objeto próprio, individual. Havendo a diferenciação, a disciplina adquire independência, e passa a gerar conhecimento a partir de seus próprios conceitos, de forma recursal, fechada, buscando sempre criar diferenciações do entorno, aumentando sua complexidade, em regra passando a Constituição a funcionar como acoplamento estrutural em face das demais disciplinas jurídicas e outros sistemas sociais (economia e política, por

exemplo). Quanto mais diferenciada do ambiente, mais a disciplina aumenta sua complexidade, e pode até chegar a se subdividir em novos subsistemas, como ocorreu com o trinômio direito administrativo/financeiro/tributário ou administrativo/urbanístico/ambiental, objetivando melhor tratar os elementos da complexidade do entorno.

Aqui, como se vai defender no tópico subsequente, com supedâneo na teoria sistêmica de Luhmann, ver-se-á que o Brasil criou todo um inovador subsistema jurídico protetivo para as microempresas e empresas de pequeno porte, em um processo de crescente diferenciação de tais empresas do rol geral das demais sociedades empresariais, com freqüente aumento da complexidade, condição necessária para tratar os *inputs* do ambiente/entorno, mantendo hígido o subsistema protetivo criado, no sentido luhmanniano, cada vez mais complexo e abrangente.

8.2. A APLICAÇÃO DA TEORIA LUHMANNIANA NA COMPREENSÃO DO SUCESSO DOS REGIMES CITADOS

Como se viu no tópico “Objeto da pesquisa e importância do tema”, o tratamento jurídico tributário diferenciado para os empreendimentos empresariais de porte reduzido começou timidamente a vir a lume no Brasil com o art. 29 da Lei nº 4.506/64, que isentou do imposto de renda as firmas individuais com faturamento até cinco milhões de cruzeiros. Posteriormente, o Decreto-Lei nº 1.780/80 ampliou o escopo dessa isenção para atingir a pessoa jurídica ou empresa individual, cuja receita bruta anual fosse igual ou inferior a 4.000 Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional, e na seqüência veio a Lei nº 7.256/84, que institui o primeiro Estatuto da Microempresa, abrangendo, originalmente, empresas de porte equivalente à décima parte do que hoje entendemos como microempresa. Ato contínuo, a partir da Constituição da República de 1988, veio o Estatuto da microempresa e empresa de pequeno porte de 1994, Simples Federal de 1996, Estatuto de 1999, Emenda Constitucional nº 42/2003 e, finalmente, o Simples Nacional da LC nº 123/2006, em um processo de contínuo alargamento do sistema tributário protetivo das microempresas e empresas de pequeno porte, processo ainda em curso, como se pode ver pelo Projeto de LC nº 591/10, em curso na Câmara dos Deputados, que tenciona abranger todas as atividades econômicas no Simples Nacional (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2010). Como já dito, as microempresas e pequenas empresas lograram obter para si uma verdadeira reforma tributária, fato notabilíssimo, mormente em um país federalizado, com amplos conflitos de interesses tributários entre a União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

A questão que aqui se coloca é como, em um espaço de 25 anos, criou-se todo um arcabouço jurídico-tributário diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte no Brasil, inovador no mundo ocidental, como se viu em tópico antecedente desta dissertação, distinguindo o segmento incentivado das demais sociedades empresariais, com expressivos reflexos em nossa organização social e empresarial. Aqui, deve-se observar que o Simples Nacional abarca aspectos tributários, processuais, trabalhistas, de acesso a mercados e societários. Neste ponto, a teoria sistêmica de Luhmann pode explicar como ocorreu esse fenômeno jurídico.

A abordagem sistêmica de Maturana e Varela, apreendida de forma especial por Luhmann para os sistemas sociais, como vimos no item precedente, traz explicações valiosas para o sistema jurídico e seus diversos subsistemas. A abordagem sistêmica luhmanniana, com supedâneo na Escola de Santiago, alertou este pesquisador para um ponto importante da investigação, ao fornecer uma explicação para o êxito do subsistema jurídico tributário diferenciado para microempresas e empresas de pequeno porte, existente no Brasil e sem paralelo no mundo ocidental. Ora, a implantação de tal subsistema jurídico tributário diferenciado para microempresas e empresas de pequeno porte no Brasil, notadamente a partir de meados dos anos 80, somente tomou forma a partir do momento em que tal segmento econômico se diferenciou do rol das demais empresas do país. Foi necessário que as microempresas e empresas de pequeno porte passassem a ser enxergadas como uma realidade distinta das demais empresas, para, então, se criar todo o arcabouço legal existente hodiernamente na Emenda Constitucional nº 42, na LC nº 123/2006 e alterações posteriores. Observe-se que tais empresas sempre existiram, porém nunca tinham sido percebidas de modo diferenciado. Em termos luhmannianos, faziam parte do entorno, juntamente com as demais organizações empresariais. Como nos ensina Luhmann (1997, p. 105), “O conhecimento projeta diferenciações numa realidade, que não conhece nenhuma diferenciação”, ou seja, a partir da diferenciação obtida pelas microempresas e empresas de pequeno porte do ambiente/entorno empresarial, visualizou-se de modo especial esse segmento, criando-se todo um sistema jurídico regulatório para as empresas de menor faturamento.

Na linha acima, o subsistema protetivo para as microempresas e empresas de pequeno porte começou a se diferenciar no início dos anos 80, tomando impulso com a Lei Federal nº 9.317/96, com aumento crescente da complexidade desse subsistema jurídico. A partir daí, em um processo contínuo de diferenciação do ambiente (até então, de todo o sempre, as microempresas e empresas de pequeno porte sempre se encontraram imersas no conjunto das demais organizações empresariais, sem diferenciação), criou-se todo um sistema

de estruturas legais e institucionais (benefícios tributários, não tributários, entidades como o Sebrae⁹², órgãos e comitês públicos de apoio a tal classe de empresa) que tem agido recursivamente, cada vez mais aumentando sua complexidade, e que tem conseguido evitar as perturbações próprias do sistema jurídico que impactam as demais empresas do país, pois se criou um subsistema jurídico tributário próprio, diferenciado e favorecido, o qual tem passado ao largo até das majorações de carga tributária ocorrida no Brasil nos últimos 15 anos que atingiram todos os demais contribuintes e, ao revés, conseguiu sensível redução de sua imposição tributária.

Registre-se que subsistema jurídico (com normas tributárias e não tributárias) que regula o segmento das microempresas e empresas de pequeno porte tem mantido um acoplamento estrutural com o sistema político, marcadamente pela introdução de normas que lhe favorecem na própria Constituição Federal, com impacto nas três esferas de governo, o que é pouco usual no Brasil, mormente quando se necessita impingir desonerações tributárias nos três níveis de governo, como ocorreu com o Simples Nacional⁹³. Nesses casos, a resistência dos governos subnacionais é tremenda, como se pode ver com as sucessivas e malogradas tentativas de reforma tributária. Porém, o subsistema legal e institucional para as microempresas e empresas de pequeno porte logrou conseguir dobrar a resistência de estados e municípios com a implantação do Simples Nacional, implantando uma verdadeira reforma tributária para o segmento⁹⁴. Somente um subsistema social maduro, fechado e recursivo, com acoplamento estrutural com o sistema político na própria Constituição, conseguiria esse êxito. Inegavelmente, na linha do magistério de Luhmann (*apud* NEVES, 2008, p. 97), que vê na Constituição Federal o acoplamento estrutural do sistema político com o direito, também neste caso específico, parece que a Constituição tem servido de acoplamento estrutural entre o subsistema jurídico das microempresas e empresas de pequeno porte e o sistema político, única razão para explicar um subsistema tributário que gerou desonerações nos três níveis de governos, quebrando a uniformidade do sistema tributário, pois, como antes se viu, as normas jurídico-tributárias desse segmento são diferenciadas dos demais contribuintes, com ônus tributário sensivelmente minorado.

⁹² Para o exercício financeiro de 2010, o orçamento do Sebrae alcançará 2,46 bilhões de reais (SEBRAE, 2010), o que demonstra a expressividade dos recursos que detém essa instituição paralegal para fomentar e defender os interesses das microempresas e empresas de pequeno porte.

⁹³ Essa afirmação não é completamente verdadeira no tocante aos municípios, como se viu anteriormente nesta dissertação.

⁹⁴ É bem verdade que os Estados vêm resistindo ao Simples Nacional, pela via da substituição tributária, logrando excluir numerosas operações dos optantes da sistemática do Simples Nacional, com incidência do ICMS por fora. Entretanto, para isso, já existe em curso o Projeto de Lei complementar nº 591/2010 (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2010), que caminha que fechar essa janela.

Não há qualquer dúvida em asseverar que o sucesso acima decorreu do processo exitoso de diferenciação do subsistema legal protetivo das microempresas e empresas de pequeno porte do subsistema legal que regula as demais empresas. Aqui, como contraponto, é interessante ressaltar que as instituições financeiras brasileiras tinham um subsistema tributário até o ano de 1998, diferenciado das demais empresas, o que terminava favorecendo as primeiras (tais instituições, por exemplo, não pagavam a Cofins, que é a segunda fonte em importância no financiamento da seguridade social). Ocorre que, no fim do ano citado, todo o sistema tributário diferenciado das instituições financeiras ruiu, passando a ser tratadas como as demais empresas, o que levou a um aumento de carga tributária em desfavor das instituições financeiras. Ainda, recentemente as instituições financeiras passaram a ser submetidas ao Código do Consumidor, conforme decisão do Supremo Tribunal Federal (ADIn 2.591, 7/6/2006, Pleno, relator para Acórdão o Ministro Eros Grau – STF, 2006), o que denota um contínuo processo de indiferenciação de tal segmento econômico, podendo, como ocorre em alguns países, confundir-se, em futuro próximo, um banco com um supermercado. Por outro lado, o processo de diferenciação das microempresas e empresas de pequeno porte continua crescendo, com um aumento de complexidade, não parecendo desarrazoado prever o dia em que haja todo um arcabouço legal diferenciado a proteger e regular tal segmento empresarial, abrangendo os campos civis, comerciais, processuais, administrativos, tributários e trabalhistas, de forma plena.

Aqui se deve evidenciar que não se está defendendo a correção do modelo implementado para proteger as microempresas e empresas de pequeno porte brasileiras, ou mesmo defender a indiferenciação do segmento financeiro, como formas adequadas de organização do sistema econômico brasileiro. Apenas se constata um dado da realidade presente, não esquecendo que a sociedade e seus subsistemas sociais não têm um fim em si mesmo, na direção inexorável do progresso. Como bem lembra Marcelo Neves (2008, p. 4), “a evolução social não se configura como um processo de passagem para uma vida melhor, um maior grau de felicidade”.

Vê-se, entretanto, que o regime legal diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte, previsto nos arts. 146, III, “d” e parágrafo único, 170, IX, 179, todas da CR88, combinado com a LC nº 123/2006, e alterações posteriores, surgiu em decorrência de um processo de institucionalização desse segmento empresarial, com criação de regimes legais inovadores, secundados por instituições paralegais de prestígio, como o Sebrae, levando a uma clara diferenciação do ambiente complexo e indefinido das demais empresas, com o surgimento desse subsistema legal, diferente do que rege as demais

empresas, a indicar, claramente, que aqui temos um subsistema fechado, recursivo operacionalmente, com complexidade crescente, que tem conseguido tratar com sucesso as re-entradas do ambiente, detendo um alto grau de estabilização com seu entorno.

Todo o arcabouço legal e institucional protetivo das microempresas e empresas de pequeno porte funciona como um autêntico sistema luhmanniano, surgido a partir de uma crescente diferenciação no ambiente empresarial, passando a agir recursivamente, a partir de seus próprios padrões estruturais, com criação de um vasto sistema legal e institucional que tem permitido um crescente tratamento favorecido desse segmento econômico, quer em aspectos tributários, quer nos demais aspectos concorrenciais e societários. Tal sistema tem aumentado sua complexidade, induzindo alterações na própria Constituição Federal, conseguindo até a ação do tradicionalmente inerte legislador complementar, criando regras legais cogentes no âmbito da competência constitucional concorrente (art. 24 da CF88 – direito tributário, econômico e juntas comerciais), a demonstrar um sistema recursivo, diferenciado e autopoietico, que tem conseguido manter vivo um acoplamento estrutural com o sistema político, quer pelas alterações constitucionais que lhe favoreceram diretamente, quer pela ação do citado legislador complementar. Claramente, vê-se que o sistema legal protetivo em discussão tem incrementado sua complexidade, tratando os *inputs* do ambiente/entorno, dando na quadra atual uma sensível demonstração de vitalidade.

9 CONCLUSÕES

Chegando ao final desta pesquisa, há uma clara sensação que as microempresas e empresas de pequeno porte brasileiras, na vertente tributária, lograram obter uma verdadeira reforma tributária, com a criação de todo um subsistema jurídico tributário diferenciado, favorecido, simplificado, cogente para as três esferas de governo, auferindo de uma tributação presuntiva sobre a receita bruta sem paralelo no direito estrangeiro. E isso somente foi possível porque esses organismos econômicos conseguiram se diferenciar completamente das demais empresas, obtendo um amplo consenso social e político no tocante à justiça do deferimento de um tratamento favorecido e diferenciado para si.

No aspecto unicamente de implementação das normas programáticas da Constituição da República, reconhece-se que o legislador complementar instituiu um regime tributário e favorecido para tais empresas que concretizam os ditames constitucionais do tratamento diferenciado, favorecido e simplificado para as microempresas e empresas de pequeno porte brasileiras, valorizando os princípios da livre concorrência, busca do pleno emprego, geração de renda, formalização de negócios, defesa do consumidor e defesa da soberania nacional.

No plano doutrinário, trata-se de uma tributação indutora, uma verdadeira ação do estado sobre o domínio econômico, hoje representando a parcela mais expressiva dos gastos tributários da União, alcançando quase a terça parte desses gastos, com ramificações agora nos orçamentos de Estados e Municípios, quase igualando a soma global dos incentivos para a Zona Franca de Manaus, regionais e para as entidades filantrópicas, havendo, no caso vertente, a presença de uma extrafiscalidade em sentido estrito, induzindo os pequenos empreendimentos à adesão aos regimes diferenciados, com o fito de concretizar diversos dos Princípios da Ordem Econômica da Constituição da República.

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

tributários (TORRES, 2005, p. 368 a 380, apoiado na doutrina de Klaus Tipke, Joachim Lang e Klaus Vogel), o que se aplica mesmo para as pequenas empresas.

Um aspecto relevante que esta pesquisa evidenciou foi a ausência de uma uniformidade no conceito de microempresa e empresa de pequeno porte no mundo. Enquanto na União Européia o critério central para definição dessas empresas é o número de empregados, sendo os critérios de natureza econômico-financeiros secundários, no Brasil avulta unicamente a receita bruta, como critério essencialmente financeiro. Ademais, sequer se consegue um razoável consenso no tocante à necessidade, ou não, de um negócio ser incorporado como pessoa jurídica. Nos países da OCDE é comum a renda do pequeno negócio ser tributada na pessoa física do empreendedor. No Brasil, ao revés, vive-se o fetiche da incorporação do pequeno negócio como pessoa jurídica, motivado essencialmente pela menor carga tributária da empresa e pela redução dos custos trabalhistas. Mesmo não havendo consenso no tocante ao conceito de microempresa e empresa de pequeno porte, quer no aspecto contábil-econômico, quer no aspecto societário, lá como aqui, avulta o reconhecimento da relevância delas para a geração de renda e emprego, representando, por exemplo, 51% dos empregos nos países da União Européia.

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

Efetivamente parece claro que a iniciativa brasileira de apoio às microempresas e às empresas de pequeno porte no plano tributário não tem paralelo no mundo. E aqui não se deve ver isso com reservas, pois a única crítica que se poderia opor a tal regime seria a quebra da uniformidade do sistema tributário, já que, em termos econômicos, não há diferença entre o

deferimento de subvenções econômicas, como se vê no exterior (facilidades creditícias, créditos financeiros para investimento em pesquisa, inovação, transferência de tecnologia e produção ambientalmente equilibrada), e benefício tributário direto, como ocorre aqui no Brasil. Quanto à quebra de uniformidade, deve-se lembrar que no Brasil há outro regime tributário presuntivo, a tributação pelo lucro presumido, inclusive tomado nesta pesquisa como regime geral, muito mais antigo que qualquer dos regimes diferenciados das microempresas e empresas de pequeno porte, abrangendo 24,5% das empresas (PAES & ALMEIDA, 2009, p. 20), e ninguém nunca se lembrou de considerar a tributação pelo lucro presumido como algo pernicioso ou contrário ao desenvolvimento nacional (as empresas tributadas pelo lucro real, em 2006, representavam 5,06% das empresas do Brasil, e o Simples Federal abrangia 70,41% das empresas brasileiras – PAES & ALMEIDA, 2009, p. 20)⁹⁵.

Contextualizada a representatividade do Simples Nacional (e dos regimes diferenciados revogados) em termos de direito estrangeiro, bem como definido o marco teórico de que tal regime se insere dentro de uma tributação indutora, com viés extrafiscal em sentido estrito, a pesquisa passou a investigar alguns aspectos dos regimes tributários brasileiros voltados para as microempresas e empresas de pequeno porte, inclusive para comprovar a premissa básica referente à existência de vantagens tributárias para os contribuintes optantes dos regimes diferenciados em face do regime tributário comum, traduzidas em uma tributação indutora, com o Estado intervindo sobre a ordem econômica. Neste estudo, clarificaram-se os pontos positivos do modelo e as deficiências.

Primeiramente, viu-se que o Simples Nacional, vigente, é administrado conjuntamente pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, ponto importantíssimo para a força do regime na óptica dos fiscos. Diferentemente do Simples Federal, administrado unilateralmente pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, o que era foco de desconfiança dos entes subnacionais (um dos pontos que levou ao malogro da inserção do ICMS e ISS nesse regime decaído), agora o legislador complementar sabiamente partilhou a administração do novel regime com as três administrações tributárias nacionais.

Em um primeiro momento, a medida acima não foi suficiente para quebrar a resistência de Estados, Distrito Federal e Municípios, que terminaram conseguindo a permissão para utilizar faixas de receitas diferenciadas para as empresas no tocante ao ICMS e ISS, a depender da participação do Estado no PIB nacional, no chamado sublimite, isso muito mais em decorrência do antigo ranço em face da administração centralizada da Receita

⁹⁵ Noé Winkler (2002, p. 715) dá notícias da tributação pelo lucro presumido desde 1943.

Federal do Brasil no Simples Federal e também por questões corporativas das administrações tributárias dos entes subnacionais, pois estas temiam perder relevância na administração do próprio ICMS e ISS, já que expressiva parcela dos contribuintes sairia do regime ordinário dos tributos citados para o regime do Simples Nacional. O tempo passou e essas preocupações se mostraram infundadas e, atualmente, diversos Estados (e seus municípios respectivos), por iniciativa própria, já estão participando de todas as faixas de receitas do Simples Nacional. Ademais, nesta pesquisa se demonstrou que os Estados de economia mais deprimida, aqueles pretensamente beneficiados pelos sublimites mais modestos, seriam os que teriam menos a perder com a adoção de toda a faixa de receita do Simples Nacional, essencialmente em decorrência desses estados menores pouco dependerem da receita do ICMS, mas viverem fundamentalmente a partir das transferências correntes da União (no caso dos municípios respectivos, os sublimites não teriam qualquer impacto negativo nas finanças municipais, pois a partir daquilo que excede o primeiro sublimite – R\$ 1.200.000,01 -, a alíquota do ISS já atinge o teto do regime geral, de 5%).

Avançando na compreensão dos regimes tributários em foco, fez-se uma comparação do ônus tributário vigente no Simples Federal e no Simples Nacional. A pesquisa comprovou que, para os segmentos albergados pelo decaído Simples Federal, houve uma diminuição da imposição tributária global no Simples Nacional. Isso foi motivado essencialmente pela idéia de que o processo inflacionário seria suficiente para fazer o contribuinte progredir na grade de percentuais do regime tributário diferenciado, de forma similar ao que ocorreu com as tabelas de imposto de renda da pessoa física, que ficaram por anos congeladas, e, assim, o Governo Federal, em 2006, acordou com o Congresso Nacional em aumentar a desoneração tributária no novo regime em até 5 bilhões de reais (isso, por si só, demonstra quão relevantes são os apoios que sustentam as microempresas e empresas de pequeno porte no sistema político brasileiro, que não precisaram de qualquer manifestação ostensiva para conseguir essa desoneração). Nesta pesquisa, para comprovar essa evidência, calculou-se a imposição tributária no Simples Federal e Simples Nacional, demonstrando a redução da carga tributária em cada segmento econômico abrangido, no regime decaído e no vigente.

Outro ponto objeto da pesquisa esteve associado às atividades econômicas vedadas à opção aos regimes diferenciados e favorecidos das microempresas e empresas de pequeno porte. Foi aqui que se travaram as maiores controvérsias, judiciais e administrativas, dos contribuintes em face do fisco federal. Nessa matéria o legislador foi extremamente casuístico, criando uma enorme dificuldade na apreensão da motivação dessas vedações. Para

facilitar a compreensão da presente matéria, a tipologia das vedações à opção aos regimes favorecidos e diferenciados das microempresas e empresas de pequeno porte foi dividida em quatro espécies, decorrentes:

- o da natureza jurídica e constituição societária das empresas (sociedades por ação, pessoa jurídica participando de capital de empresa do regime incentivado, esta participando do capital de outras pessoas jurídicas, pessoas físicas participando no capital de outras empresas, tudo excedendo o teto dos regimes etc.);
- o dos requisitos a serem cumpridos pela empresa ou sócios (regularidade fiscal da empresa, dos sócios, sócios que não podiam adquirir bens ou realizar gastos em valor incompatível com os rendimentos por ele declarados);
- o das atividades econômicas desenvolvidas em si mesmas (instituições financeiras, indústria de armas, de tabaco, de armas etc.);
- o do exercício de atividades de profissões regulamentadas ou assemelhadas.

As vedações acima foram confrontadas com a jurisprudência que se formou na matéria no âmbito do Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal de Justiça e Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, bem como com a evolução das vedações nos diversos estatutos (Estatuto da Microempresa de 1984, Simples Federal e Simples Nacional) e com as antigas vedações existentes na tributação pelo lucro presumido. Tudo pesado e medido, chegaram-se às seguintes conclusões no tocante aos três primeiras hipóteses acima:

- o como regra, as vedações à opção decorrentes da natureza jurídica e constituição societária das empresas são uma mera repetição de decaídas vedações que outrora existiam no âmbito da tributação pelo lucro presumido, agregado de uma abordagem xenófoba, no tocante a sócios residentes no exterior. Faria bem o atual legislador complementar em superá-las;
- o as vedações decorrentes dos requisitos a serem cumpridos pela empresa ou sócios foram atualizadas pelo legislador complementar do Simples Nacional, superando as restrições no tocante aos sócios, pois não se pode esquecer a separação patrimonial entre a pessoa física e a empresa. Assim, remanesceu acertadamente a exigência de regularidade do contribuinte optante pelo Simples Nacional com as fazendas públicas dos três níveis de governo;

O as vedações decorrentes das atividades econômicas desenvolvidas em si mesmas também foram atualizadas pelo legislador do Simples Nacional, mantendo tradicionais vedações, como as instituições financeiras (também vedadas à opção pela tributação pelo lucro presumido), indústrias de bebidas e tabaco, acrescentando a indústria de armas de fogo e munição, no que andou bem, já que não se consegue compreender como o Estado poderia deferir incentivos tributários para tais segmentos econômicos. Ainda foram vedadas novas atividades, como geração, transmissão, distribuição e comercialização de energia elétrica, importação de combustíveis e outras, ainda não se podendo firmar um juízo de valor sobre a pertinência de tais inovações.

Avançando sobre o entendimento das vedações, houve uma minudente investigação sobre a vedação de empresas decorrente da prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada e assemelhadas. Aqui foi onde ocorreu renhido contencioso administrativo e judicial, representando aproximadamente metade das controvérsias no contencioso administrativo e dois terços no Superior Tribunal de Justiça. À luz da decisão do Supremo Tribunal Federal na ADIN 1.643-DF, que considerou constitucional à vedação em foco, presente no art. 9º, XIII, da Lei nº 9.317/96, igualmente considerando a evolução jurisprudencial no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda e no Superior Tribunal de Justiça, aqui se defende que sempre que houver a presença do elemento de empresa na prestação de serviços com liame em profissões legalmente regulamentadas ou assemelhadas, deve-se deferir a opção ao Simples Federal e hoje ao Nacional. A explicação para isso é razoavelmente simples. Tanto a dicção legal da vedação, quanto a posição do Supremo Tribunal Federal na ADIN 1.643-DF, indicam que a vedação está vinculada ao exercício da prestação de serviço de profissões legalmente regulamentadas pelos próprios sócios da sociedade simples. Ora, sempre que houver a presença do elemento de empresa, especificamente no caso da sociedade empresária, desaparece o óbice legal, devendo ser deferida a opção ao regime diferenciado.

Aqui se deve anotar que a controvérsia acima continua atual, pois apesar de o Simples Nacional ter permitido o acesso a largos contingentes de empresas do segmento de serviço, a empresa que tenha por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, continua com acesso vedado ao Simples Nacional. Aqui, igualmente, advoga-se a mesma conclusão do parágrafo precedente.

Ainda, aqui se estudou o impacto da alteração trazida no Simples Nacional pela LC nº 128/2008, com a instituição da figura do Microempreendedor Individual – MEI, que é o optante do Simples Nacional que tenha uma receita bruta anual de até R\$ 36.000,00 e até um empregado remunerado pelo salário mínimo ou piso de categoria profissional. Trata-se de iniciativa com claro viés securitário, objetivando trazer o microempreendedor para o sistema de seguridade social, com clara desoneração tributária. Apesar disso, comparando o número de optantes ao MEI com o universo potencial, a partir da pesquisa Ecinf do IBGE, percebe-se que o programa somente abrangeu aproximadamente 5% desse universo, tendo um longo caminho pela frente.

Concluída a apreciação da evolução dos regimes diferenciados, agora aqui se traz as conclusões lançadas sobre alguns aspectos do Simples Nacional, notadamente a análise que se fez do aspecto quantitativo do mandamento da regra-matriz de incidência dos tributos abrangidos pelo regime, objetivando verificar se o legislador complementar não alterou o figurino constitucional dos tributos envolvidos, já que, afinal de contas, não existe um tributo denominado Simples Nacional, mas este é uma cesta que alberga os diversos tributos previstos na Constituição. Ainda, fez-se a análise do ônus tributário global do Simples Nacional em face da tributação pelo lucro presumido, por atividade econômica (comércio, indústria e serviço), aqui para se comprovar o efetivo tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte, bem como foram apreciadas duas distorções dos regimes *ictu oculi*, quais sejam, o pequeno controle das administrações tributárias em desfavor desse tipo de contribuinte, criando uma externalidade negativa, já que não prevista pelo legislador, e a ausência de uma transição suave do regime diferenciado para o geral, no caso dos contribuintes que afixaram o teto da receita bruta, no fenômeno conhecido como nanismo tributário.

Em relação à investigação referente ao aspecto quantitativo do mandamento da regra-matriz de incidência dos tributos abrangidos pelo Simples Nacional, no qual, como regra, as alíquotas dos diversos tributos variam progressivamente com a receita bruta, concluiu-se que tal gradiente ascendente detém razoabilidade jurídica, dentro da concepção que o aumento de porte do contribuinte dentro do regime incentivado deveria implicar em uma maior imposição tributária, de sorte que as faixas de receitas mais altas tenham uma exação global próxima da tributação ordinária, permitindo uma transição suave do regime incentivado para ordinário, evitando que a empresa dentro do regime especial próxima do teto tenha um bônus tributário em face de outra logo acima, esta do regime geral, criando problemas concorrenciais. Como se viu em tópico próprio, isso normalmente pode estar

ocorrendo, podendo levar ao fenômeno do nanismo tributário, o qual será objeto de algumas observações mais à frente.

Ainda, concluiu-se que o legislador complementar respeitou o figurino complementar do ICMS e ISS, a partir do poder outorgado pela Emenda Constitucional nº 42/2003. No tocante aos tributos federais, como regra, os aspectos quantitativos da regra-matriz de incidência deles, base de cálculo e alíquotas, são aderentes em si mesmos aos aspectos materiais da hipótese de incidência insculpidos na Constituição da República. Entretanto, quando observados os aspectos quantitativos da regra-matriz de incidência dos tributos nas diversas atividades econômicas abrangidas pelo Simples Nacional, vê-se que não existe razão jurídica para justificar as alíquotas diversas que incidem sobre as bases de cálculo dos diversos sub-segmentos de serviço, como se viu com todos os tributos, e pela incidência anti-isonômica da Cofins, do PIS/Pasep e da CPP nas diversas atividades econômicas (comércio, indústria e serviço), pois o legislador complementar deveria ter estruturado uma sistemática de alíquotas uniforme e favorecida em face do regime comum (Cofins e PIS/Pasep cumulativas e Contribuições previdenciárias ordinárias), para as diversas atividades econômicas.

Por tudo, a arbitrariedade com que o legislador complementar manejou os elementos componentes do aspecto quantitativo da regra-matriz de incidência dos tributos federais abrangidos pelo Simples Nacional dá a sensação de que este é um tributo específico, ao arrepio da Constituição da República, pois não se pode esquecer que não existe um tributo denominado Simples Nacional, mas os diversos tributos abrangidos por esta sistemática simplificada de pagamento.

Superado o ponto precedente, passou-se a comprovar faticamente a existência de vantagens tributárias para os contribuintes optantes dos regimes diferenciados em face do regime tributário comum, traduzidas em uma tributação indutora que objetive concretizar valores da ordem econômica, com o Estado intervindo sobre esta ordem. Essa era a premissa básica da pesquisa, já comprovada teoricamente no início desta dissertação. Entretanto, era necessário comprovar se efetivamente o Simples Nacional outorgava vantagens tributárias para os contribuintes optantes em face da tributação ordinária, considerada a tributação pelo lucro presumido.

A análise acima segregou os contribuintes do segmento comercial e industrial, de um lado, dos contribuintes do segmento de serviço, de outro, visualizando a imposição tributária global no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dentro da óptica de que cada ente da federação deveria outorgar vantagens tributárias às

microempresas e empresas de pequeno porte. Ademais, em termos do ICMS, entendeu-se por bem comparar a imposição do Simples Nacional em face do ICMS especial (e simplificado) que existia nos Estados e Distrito Federal até junho de 2007 para as empresas citadas, pois será razoável imaginar que o ICMS do Simples Nacional deveria outorgar uma imposição similar aos regimes estaduais simplificados decaídos (revogados pelo art. 94 do ADCT, na redação dada pela EC nº 42/2003). Para tanto, como paradigma, foram utilizados os regimes estaduais decaídos de São Paulo e da Paraíba, dois Estados nos extremos opostos da riqueza nacional.

Para os segmentos comercial e industrial, demonstrou-se a existência de uma sensível desoneração tributária no âmbito federal, quando comparada com a tributação pelo regime do lucro presumido (IRPJ, CSLL, Cofins e PIS/Pasep cumulativos, IPI e contribuições de natureza previdenciária). No âmbito estadual ou distrital, considerando os dois regimes especiais estaduais analisados (Paraíba e Simples Paulista), verificou-se que houve um agravamento do ICMS no Simples Nacional, porém esse agravamento certamente não é suficiente para afastar o reconhecimento de uma desoneração do ICMS ordinário e atualmente vigente, como pode ser observado em Ono et alli (2009, p. 257 a 274). Aqui se deve ressaltar que diversos Estados, como a Paraíba e Paraná, publicaram leis reduzindo as alíquotas do ICMS constantes no Simples Nacional, a indicar claramente que o legislador complementar foi avaro na definição da imposição do ICMS.

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

Em termos do tributo municipal ISS, que pode incidir em quaisquer das atividades econômicas antes citadas (não esquecer que é muito freqüente uma empresa majoritariamente comercial ou industrial ser também prestadora de serviço, praticando operações no campo de

incidência do ISS), viu-se que não houve uma verdadeira desoneração por parte dos municípios, pois a partir da faixa de receita bruta anual acima de R\$ 600.000,01 a alíquota já sobeja 4%, atingindo o teto de 5% para todas as faixas de receitas acima de R\$ 1.200.000,01, ou seja, coloca os contribuintes do regime diferenciado em uma situação igual ou pior aos contribuintes do regime geral do ISS, que podem ter reduções de alíquotas por atividades econômicas, como se viu no segmento de medicina do município do Recife, que opera com alíquota de 2% sobre as receitas de prestação de serviço. Aqui o legislador complementar não implementou o ditame do tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte, quando visto da óptica do fisco municipal.

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

Para concluir, em termos de imposição tributária global das diversas atividades econômicas, insiste-se que se detectou no Simples Nacional uma clara assimetria no segmento de serviço, sendo este dividido em três partes, com vantagens tributárias decrescentes. Na pesquisa, não se detectou qualquer plausibilidade jurídica neste procedimento do legislador complementar, que optou por tributar de forma mais gravosa uma pequena empresa de produção de *software* ou de serviços de diagnósticos médicos por imagem em comparação com uma lotérica ou agência de correios. Não se consegue compreender como estas últimas podem ser mais relevantes, social e economicamente falando, que as primeiras. Trata-se de atitude casuística e destituída de razoabilidade jurídica por parte do legislador complementar do Simples Nacional.

E, dando seqüência à investigação, demonstrou-se o pouco controle do fisco federal em face das microempresas e empresas de pequeno porte, a partir dos dados gerais de fiscalização da Receita Federal do Brasil, afirmação que pode ser estendida para os demais fiscos. Aqui, com a sistemática integrada de ação dos 03 fiscos no Simples Nacional, espera-se uma mudança nesse quadro, pois não é plausível deferir uma blindagem à fiscalização tributária para as empresas citadas, sendo isso uma clara disfunção do sistema tributário instituído em prol das microempresas e empresas de pequeno porte.

Ainda, em termos de distorções, a investigação apontou o fenômeno denominado nanismo tributário, que ocorre quando o incentivo do regime tributário diferenciado é de tal

ordem que inibe o contribuinte de crescer economicamente, com receio de sofrer uma imposição tributária mais gravosa no regime geral. Essa distorção pode ocorrer dentro das diversas faixas de receita bruta do regime diferenciado, se houver uma expressiva progressividade da imposição tributária dentro das diversas faixas, ou inter-regime, entre o regime tributário diferenciado e o regime comum, quando não há uma transição suave da imposição tributária do regime diferenciado para o comum.

Na pesquisa se mostrou que o Simples Nacional está prenhe do nanismo tributário. No caso da evolução da progressividade da imposição tributária dentro das faixas, viu-se que somente há problemas nas empresas de serviços do Anexo IV da LC nº 123/2006 (construção civil, vigilância, conservação e limpeza e outros). Para os demais segmentos, comercial, industrial e de serviços abrangidos, há uma progressividade suave dos percentuais dentro das faixas, não sendo um fator de nanismo dentro do sistema. De outra banda, em termos de transição do Simples Nacional para o regime ordinário, no teto da faixa de receita bruta, há descontinuidades para os segmentos comercial, industrial e de serviços do Anexo III da LC nº 123/2006, com sensível agravamento da imposição tributária, nesse caso, no regime geral, o que pode incentivar o nanismo tributário. De *lege ferenda*, essa dificuldade poderia ser suprida pelo aumento do teto da receita bruta do Simples Nacional, com avanço da progressividade dos percentuais da receita bruta, de forma que houvesse uma transição suave no teto. Ainda, há uma suavidade na transição das empresas do Anexo IV da LC nº 123/2006, motivado, em essência, pelo regime comum no pagamento da CPP (para as empresas do Simples Nacional e para as empresas do lucro presumido). Por último, para as empresas do Anexo V, que utilizam pouca mão-de-obra, o regime diferenciado é mais gravoso do que o regime comum, o que é um contra-senso.

Por fim, a pesquisa ousou apontar uma explicação teórica para o inegável sucesso do regime tributário brasileiro deferido às microempresas e empresas de pequeno porte, com supedâneo na teoria sistêmica de Niklas Luhmann. A justificativa para tal sucesso pode ser encontrada em uma clara diferenciação das microempresas e empresas de pequeno porte das demais organizações empresariais. Iniludivelmente, o processo de diferenciação do sistema protetivo em foco foi o elemento fundamental para o êxito tributário e societário das microempresas e empresas de pequeno porte, que tem se mantido cada vez mais hígido, com crescente incremento de seu raio de ação, criando um subsistema empresarial radicalmente diferenciado, para o qual a sociedade brasileira não mais discute se os benefícios outorgados são razoáveis, suficientes ou mesmo excessivos. O regime protetivo para as microempresas e empresas de pequeno porte se coloca como uma realidade intocável na sociedade brasileira,

sempre a ser expandido, sem uma real discussão de seus benefícios e limites. Trata-se, sem sombra de dúvida, de um sistema autopoietico, que tem aumentado sua complexidade a partir de suas próprias recursividades internas.

10 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Análise Estrutural e Teleológica do Enunciado do Art. 129 da Lei nº 11.196/05. In ANAN JR., Pedro & PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Prestação de Serviços Intelectuais por Pessoas Jurídicas: Aspectos Legais, Econômicos e Tributários*. São Paulo: MP Editora, 2008.

AMENDOLARA, Leslie. A Sociedade Intelectual no Código Civil. In ANAN JR., Pedro & PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Prestação de Serviços Intelectuais por Pessoas Jurídicas: Aspectos Legais, Econômicos e Tributários*. São Paulo: MP Editora, 2008.

AYYAGARI, M.; BECK, T.; DEMIRGÜÇ-KUNT, A. *Small and medium enterprises across the globe: a new database*. [S. l.]: Mimeo, Banco Mundial, 2005.

BARCELLOS, Silvia Helena; ASSUNÇÃO, Juliano J. & WERNECK, Rogério L. F. *Tributação e organização dos prestadores de serviços no Brasil. Pesquisa e Planejamento Econômico*. V. 36, n. 2, p. 343-364, 2006.

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

BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. Inconstitucionalidade do “Super Simples”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, Ed. Dialética, nº 126, p. 44 a 53, mar. 2006.

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

BERBEL, Alvaro Cesário Alvim. *Processo de Internacionalização de um Cluster de Empresas de Software: O Caso do Porto Digital*. Dissertação de Mestrado em Administração. Instituto COPPEAD de Administração da Universidade Federal do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2008.

BRASIL. Presidência da República. *Lei de Diretrizes Orçamentária nº 12.017/2009*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/Anexo/ANL12017-09-Anexo%20IV.5.pdf> e <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Lei/Anexo/ANL12017-09-Anexo%20IV.6-VII.doc>. Acessos em: 25 de junho de 2010. Brasília, 2010.

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

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

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário – Linguagem e Método*. 2ª ed., São Paulo: Noeses, 2008.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária* (O significado do art. 116, parágrafo único, do CTN). 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2003.

_____. Base de Cálculo. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias*, nº 7, Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Editora Resenha Tributária, 1982.

CONSELHO DA JUSTIÇA FEDERAL - CJF. *Jurisprudência referente à LC nº 123/2006*. Disponível em: <<http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada>>. Acesso em: 08 de agosto de 2010. Brasília, 2010.

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

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS DO MINISTÉRIO DA FAZENDA – CARF. Acórdãos prolatados em julgamento de recursos voluntários de contribuintes, de dezembro de 2002 a dezembro de 2005, da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, e de janeiro de 2006 a dezembro de 2008, da Terceira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes referentes às exclusões de contribuintes do Simples Federal. Base de dados em CD obtida junto ao CARF. Brasília, 2010.

COORDENAÇÃO-GERAL DE FISCALIZAÇÃO DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL – COFIS. Quantidade de fiscalizações no período de 2001 a 2009. Dados publicáveis obtidos junto à COFIS em junho de 2010. Brasília, 2010.

DELGADO, Guilherme; QUERINO, Ana Carolina; CAMPOS, André; VAZ, Fábio; RANGEL, Leonardo & STIVALI, Matheus. *Avaliação do Simples: Implicações à Formalização Previdenciária*. Brasília: IPEA, texto para discussão n. 1277, 2007.

EUROSTAT. *Gabinete de Estatística da União Européia. Quantidade de empresas não-financeiras na União Européia (27 países)*. Disponível em: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-SF-08-031/EN/KS-SF-08-031-EN.PDF>. Acesso em 03 de agosto de 2010. Luxemburgo, 2005.

FERNANDES, Florestan. *Fundamentos Empíricos da Explicação Sociológica*. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1959.

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

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

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

GONÇALVES, Fernando Dantas Casillo. Simples – Imunidade das Receitas Decorrentes de Exportação e das Operações com Produtos Destinados ao Exterior – Decisões Judiciais Não Reconhecendo a Sua Aplicação para os contribuintes Optantes do Sistema Integrado – Razões Jurídicas para Revisão do Posicionamento – Direito à Imunidade e Inexistência de Atuação do Judiciário como Legislador Positivo. *Revista de Estudos Tributários*. Ano XI, nº 63, p. 13 a 26, set./out. 2008.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. *Questões Relevantes Acerca da Extrafiscalidade no Direito Tributário*. Interesse Público, Ed. Notadez, ano 7, nº 34, p. 175 a 200, nov./dez. 2005.

GRAU, Eros Roberto. *A Ordem Econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)*. 5ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE. *Contas nacionais*. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/brasil_em_sintese/tabelas/contas_nacionais_tabela04.htm>. Acesso em: 30 de junho de 2010. Rio de Janeiro, 2010.

_____. *Economia Informal Urbana* – Ecinf de 2003. Rio de Janeiro, 2005.

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

JÚNIOR, Osnildo de Souza. Simples Nacional: Procedimento e Processo de Exclusão. In *Revista Brasileira de Direito Tributário*, nº 16, set./out. 2009.

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

LEMGRUBER, Andréa. A tributação do capital: o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e o Imposto sobre Operações Financeiras. In: BIRDEMAN, Ciro e ARVATE, Paulo (Org.). *Economia do Setor Público no Brasil*. 2ª Tiragem, São Paulo: Elsevier, 2004.

LUHMANN, Niklas. *La Sociedad de la Sociedad*. 1ª ed. en español, México DF: Herder, 2007.

_____. O conceito de sociedade. In: NEVES, C. B. ; SAMIOS, E. M. B. (Org.). *Niklas Luhmann: a nova teoria dos sistemas*. Porto Alegre: UFRGS, 1997.

MCDOWALL, Duncan. *Ligth – A História da Empresa que Modernizou o Brasil*. Rio de Janeiro: Ediouro, 2008.

MARGUTTI, Paulo Roberto. Ceticismo, Pragmatismo e a Crítica de Sellars ao Mito do Dado. In: DUTRA, Luiz Henrique & SMITH, Plínio Junqueira. (Org.). *Ceticismo. Perspectivas Históricas e Filosóficas*. Florianópolis: Centro de Filosofia e Ciências Humanas, NEL, 2000, v., p. 137-168. Também Disponível em: <<http://www.fafich.ufmg.br/~margutti/Sellars%20e%20Maturana.pdf>>. Acesso em: 12/08/2009.

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

_____. & TEODOROVICZ, Jéferson. Extrafiscalidade Socioambiental in *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 18, n. 90, fev. 2010.

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

MARTINEZ, Maria Salvador. *Autoridades Independientes – Un análisis comparado de los Estados Unidos, el Reino Unido, Alemania, Francia Y España*. Barcelona: Editora Ariel, 2002.

MATURANA, Humberto. *A ontologia da realidade*. Belo Horizonte: UFMG, 2001.

_____. & VARELA, Francisco. *A árvore do conhecimento: as bases biológicas da compreensão humana*. São Paulo: Palas Athena, 2001.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito Municipal Brasileiro* (atualizado por Célia Prendes e Márcio Schneider Reis). 13ª ed., São Paulo: Malheiros, 2003.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 6ª ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MONCADA, Luis S. Cabral. *Direito Económico*. 4ª ed. Revista e Actualizada, Coimbra: Coimbra Editora, 2003.

MONTEIRO, Manoel Ignácio Torres. Análise Estrutural e Teleológica do Enunciado do Art. 129 da Lei nº 11.196/05. In ANAN JR., Pedro & PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Prestação de Serviços Intelectuais por Pessoas Jurídicas: Aspectos Legais, Econômicos e Tributários*. São Paulo: MP Editora, 2008.

MOREIRA, Vital e MAÇÃS, Fernanda. *Autoridades Reguladoras Independentes – Estudo e Projecto de Lei-Quadro*. Coimbra: Coimbra Editora, 2003.

NEVES, Marcelo. *Entre Têmis e Leviatã: uma Relação Difícil*. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário e Meio Ambiente: proporcionalidade, tipicidade aberta, afetação de receita*. 2ª ed. (rev. e amp.), Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

_____. O conteúdo da extrafiscalidade e o papel das Cides. Efeitos decorrentes da não-utilização dos recursos arrecadados ou da aplicação em finalidade diversa. *Revista Dialética de Direito Tributário*, Ed. Dialética, nº 131, p. 45 a 69, ago. 2006.

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

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

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

PATTA, José Luiz. *Apresentação no VI Encontro Nacional de Administradores Tributários – ENAT*. Rio de Janeiro, 2010.

PAULSEN, Leandro. In MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *As contribuições no sistema tributário brasileiro*. São Paulo e Fortaleza: Dialética e Icet-Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2003.

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

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

PROLIK, Augusto; OLIVEIRA, José de Machado de; ASSUNÇÃO, Díciler de; RIVERA, Reinaldo Chaves & SOUZA, Heloisa Guarita. *Imposto de Renda – Estudos 26 – LUCRO PRESUMIDO – Quem pode optar*. São Paulo: Resenha tributária, 2009.

SCHAPIRO, Mario Gomes. Estado, direito e economia no contexto desenvolvimentista: breves considerações sobre três experiências – governo Vargas, Plano de Metas e II PND. In: SANTI, Eurido Marcos Diniz de (coord.). *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas – Do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL - RFB. *Estatísticas do Simples Nacional*. Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Aplicacoes/ATBHE/estatisticas.app/Estadisticas/EstadisticasCNAEOracle.aspx?ano=2010>>. Acesso em: 27 de junho de 2010. Brasília, 2010 A.

_____. *Perguntas e respostas do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica 2010*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/perguntao/dipj2010/CapituloXIII-IRPJ-LucroPresumido2010.pdf>>. Acesso em: 02 de julho de 2010. Brasília, 2010 B.

_____. *Resoluções do Comitê Gestor do Simples Nacional*. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LegisAssunto/simplesNacional.htm#Resoluções>>. Acesso em: 29 de junho de 2010. Brasília, 2010 C.

_____. *Municípios conveniados ao Simples Federal. Coordenação-Geral de Arrecadação e Cobrança – CODAC/COBRA/DIPEJ*. Apuração especial efetuada em agosto de 2007. Brasília, 2010 D.

_____. *Arrecadação do Simples Nacional*. Disponível em: <[http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/sobre/estatisticas/documentos/Resumo da Arrecadacao_2007_a_2010_B.xls](http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/sobre/estatisticas/documentos/Resumo_da_Arrecadacao_2007_a_2010_B.xls)>. Acesso em: 02 de julho de 2010. Brasília, 2010 E.

_____. *Total de Empresas Optantes no SIMEI em 1º/07/2010*. Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Aplicacoes/ATBHE/estatisticas.app/Estatisticas/SimeiPorCNAE.aspx?ano=2009&evento=>>>. Acesso em: 09 de julho de 2010. Brasília, 2010 F.

_____. *Total de Empresas Optantes do Simples Nacional em 1º/07/2010*. Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/APLICACOES/ATBHE/estatisticas.APP/estatisticas/EstatisticasCNAEOracle.aspx?ano=>>>. Acesso em: 09 de julho de 2010. Brasília, 2010 G.

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

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL - STN. *Balanco orçamentário dos Estados de Roraima, Tocantins e Piauí e de suas capitais no exercício 2007*. Disponíveis em: <http://www.contaspublicas.caixa.gov.br/sistncon_internet/consultaDeclaracoes.do?acao=imprimir&numeroDeclaracao=91729>, <http://www.contaspublicas.caixa.gov.br/sistncon_internet/consultaDeclaracoes.do?acao=imprimir&numeroDeclaracao=92733>, <http://www.contaspublicas.caixa.gov.br/sistncon_internet/consultaDeclaracoes.do?acao=imprimir&numeroDeclaracao=75025>. Acessos em: 30 de junho de 2010. Brasília, 2010 A.

_____. *Balanco orçamentário dos Estados da Bahia e do Amazonas no exercício de 2007*. Disponíveis em: <http://www.contaspublicas.caixa.gov.br/sistncon_internet/consultaDeclaracoes.do?acao=imprimir&numeroDeclaracao=87846> e <http://www.contaspublicas.caixa.gov.br/sistncon_internet/consultaDeclaracoes.do?acao=imprimir&numeroDeclaracao=74799>. Acessos em: 30 de junho de 2010. Brasília, 2010 B.

_____. *Relatório Resumido da Execução Orçamentária do Governo Federal do exercício 2009*. Disponível em: <http://www.contaspublicas.caixa.gov.br/sistncon_internet/consultaDeclaracoes.do?acao=imprimir&numeroDeclaracao=197908>. Acesso em: 02 de julho de 2010. Brasília, 2010 C.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS - SEBRAE. *Orçamento para o exercício financeiro de 2010*. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/customizado/orcamento-do-sistema-sebrae/1-2010%20Composicao%20da%20Receita%20sistema%20Sebrae.pdf>>. Acesso em: 27 de agosto de 2010. Brasília, 2010.

SERVÍCIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DO MÉXICO. *Regime tributário para pequenos contribuintes*. Disponível em: <http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/princ_fisc_p/131_8176.html>. Acesso em: 06 de junho de 2010. Cidade do México, 2010.

SMALL BUSINESS ACT. Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2008:0394:FIN:en:PDF>>. Acesso em: 04 de junho de 2010. Bruxelas, 2008.

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

SOUZA, Rachel Nogueira. Supersimples – Desvendando a Lei Complementar nº 123/2006. In: *Revista de Estudos Tributários*, ano XI, nº 63, set./out. 2008.

SOUZA, Washington Peluso Albino de Souza. *Primeiras Linhas de Direito Econômico*. 4ª ed. São Paulo: LTr, 1999.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA - STJ. *Jurisprudência referente à Lei nº 9.317/96 (180 Acórdãos)*. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&ref=LEI+MESMO+%27009317%27&b=ACOR>. Acesso em: 22 de junho de 2010. Brasília, 2010.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - STF. *Julgado que submeteu as instituições financeiras ao Código do Consumidor*. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=2591&CLASSE=ADI&ORIGEM=AP&RECURSO=0&TIP_JULGAMENTO=M>. Acesso em: 12 de outubro de 2009. Brasília, 2006.

_____. *Jurisprudência referente à Lei nº 9.317/96*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=LEI-009317&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 05 de junho de 2010. Brasília, 2010.

TAVARES, André Ramos. *Direito Constitucional Econômico*. São Paulo: Método, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. A política industrial da Era Vargas e a Constituição de 1988. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas – Do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2009.

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

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

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

XAVIER, Alberto. Tributação das pessoas jurídicas tendo por objeto direitos patrimoniais relacionados com a atividade profissional de atletas, artistas, jornalistas, apresentadores de rádio e TV, bem como a cessão de direito de uso de imagem, nome, marca e som de voz. Parecer. In ANAN JR., Pedro & PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org.). *Prestação de Serviços Intelectuais por Pessoas Jurídicas: Aspectos Legais, Econômicos e Tributários*. São Paulo: MP Editora, 2008.