

Tributação das Micro e Pequenas Empresas: um estudo sobre o impacto do simples nacional em relação ao simples federal

RESUMO

O presente estudo buscou verificar o impacto tributário gerado pelo simples nacional, vigente a partir de 01/07/2007, em relação ao simples federal, em vigor até 30/06/2007, analisando-se as principais características dos dois sistemas e verificando-se quais os tributos e em quais atividades econômicas houve diferenças monetárias mais representativas para as micro e pequenas empresas. Para tanto, foi realizada uma pesquisa de campo em 129 empresas tributadas pelo novo sistema tributário, todas situadas no Rio Grande do Sul e em sua maioria na cidade de Passo Fundo, as quais, anteriormente, eram tributadas pelo simples federal. A técnica de coleta de dados utilizada foi o questionário e, após a tabulação dos dados, através de uma pesquisa descritiva com abordagem quantitativa e qualitativa, buscou-se identificar a realidade tributária das empresas com a adoção do novo sistema. Verificou-se que o impacto tributário varia conforme as atividades desenvolvidas e o faturamento anual. De forma geral, as microempresas comerciais e industriais apresentaram aumento da carga tributária enquanto que as empresas de pequeno porte e as prestadoras de serviços foram beneficiadas como novo regime. Também se constatou que a ausência de um regime especial para o ICMS, o que ocorria na legislação anterior, contribuiu significativamente para a elevação da carga tributária em determinados casos.

Palavras-chave: Microempresas. Empresas de pequeno porte. Simples nacional. Simples Federal.

1 INTRODUÇÃO

No desenvolvimento das atividades empresariais, onde o principal objetivo das entidades é alcançar o lucro, os empresários têm a necessidade de administrar inúmeras variáveis. São questões mercadológicas, logísticas, societárias, administrativas, entre outros fatores.

Um dos principais impactadores dos seus resultados é a tributação. A carga tributária brasileira, ou seja, o impacto de todos os tributos sobre o Produto Interno Bruto – PIB, atingiu em 2005, segundo dados divulgados pela Secretaria da Receita Federal – SRF, 37%. Assim,

assume vital importância a administração desse item, observado, contudo, o disposto na legislação tributária.

Nesse contexto estão inseridas também às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas pela legislação, existindo uma modalidade específica de tributação criada para este segmento – o sistema simples nacional ou super simples, ora mencionado.

Esse sistema foi criado através da Lei complementar 123/06 (LC 123/06), entrando em vigor em 01/07/2007, promovendo significativas alterações no simples federal, que vigorava até então. O segmento econômico das microempresas e das empresas de pequeno porte teve sua regulamentação mercadológica e tributária moldada na década de 1980, notadamente na Constituição Federal de 1988 – CF/88. A normatização tributária federal ocorreu através da Lei 9.317/96, sendo que alguns estados da federação e municípios também formularam suas legislações próprias. No Rio Grande do Sul, através da Lei 12.410/05, foi criado o denominado simples gaúcho.

A LC 123/06 revogou o sistema então vigente, inclusive nos âmbitos estaduais e municipais, instituindo uma nova ordem tributária para micro e pequenas empresas. Essa nova realidade tributária alterou, principalmente, formas de cálculos e alíquotas de acordo com o segmento econômico explorado pela empresa.

Apontado por entidades como Sebrae e Fiesp como um avanço no sistema tributário brasileiro por proporcionar desoneração fiscal e redução da burocracia para os micro e os pequenos empresários o super simples gerou expectativas e diversidade de opiniões no meio empresarial quanto a efetividade desses benefícios.

Segundo estudo divulgado no primeiro semestre de 2007 pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT)¹ cerca de 38% das micro e pequenas empresas do setor de serviços não teriam vantagens com a migração do antigo simples federal para o novo regime de arrecadação tributária criado pelo governo. De acordo com a análise do IBPT, que levou em conta dados da Receita Federal, do Sebrae, do IBGE e do Departamento Nacional de Registro do Comércio, o resultado é diferente para os setores de comércio e indústria onde cerca de 78% das empresas, principalmente do Sul e do Sudeste, teriam vantagens com o super simples somente se fossem mantidos os benefícios de ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) concedidos pelos Estados no sistema anterior.

Em vigor desde julho de 2007, o novo sistema já pode ser avaliado no sentido de verificarem-se na prática quais foram seus efeitos. Diante desse contexto, visando verificar se

¹ Dados divulgados pelo sítio portaldadaadministração.org na matéria Supersimples: estudo vê aumento tributário.

as expectativas geradas pelo simples nacional efetivaram-se, o presente estudo tem como objetivo principal verificar o impacto tributário gerado pelo simples nacional em relação ao simples federal, principalmente no sentido de destacar as diferenças monetárias geradas com a adoção do novo sistema, analisar se a atividade desenvolvida pelas empresas teve relação no aumento ou redução da carga tributária, assim como verificar quais os tributos que mais contribuíram na modificação da carga tributária.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Sistema tributário nacional

Sistema, segundo Silva, “exprime o conjunto de regras e princípios sobre uma matéria, tendo relações entre si, formando um corpo de doutrinas e contribuindo para a realização de um fim” (1995, p.242). Dessa forma, sistema tributário é o conjunto de normas associadas pelo conceito de tributo.

Assim, o Sistema tributário nacional – STN, é regido pelo contido na Constituição Federal de 1988 – CF/88, sendo regulamentado por um emaranhado legal, composto de inúmeras leis (especialmente pela Lei 5.174/66 - Código Tributário Nacional – CTN) e outros tantos atos infralegais.

A CF/88 prevê que os tributos que podem ser instituídos pelos entes públicos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) são as taxas, os impostos, as contribuições de melhoria, as contribuições parafiscais (sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas) e os empréstimos compulsórios.

A partir desta prerrogativa foi criada em dezembro de 2006 pelo governo federal a lei complementar 123, que determinou uma nova sistemática de tributação para as micro e pequenas empresas a partir de 01/07/2007, revogando não só as leis federais que tratavam do assunto, mas também a legislação de alguns estados, como no caso do Rio Grande do Sul. Dessa forma, na seqüência são abordadas as principais características das tributações vigentes até 30/06/2007, tanto a nível federal, como estadual e municipal e posteriormente, as características da nova sistemática, as quais serviram de base aos cálculos desenvolvidos na pesquisa.

2.2 Regime tributário simples federal

Com a edição da lei 9.317/96 o governo federal disciplinou o tratamento tributário aplicável às microempresas e às empresas de pequeno porte denominando-o de simples ou simples federal. Esse sistema passou a vigorar a partir de 1º de janeiro de 1997. Porém, com a

lei complementar 123/06 o regime então vigente foi revogado. Este novo regime, que é objeto deste estudo, teve vigência a partir de 1º de julho de 2007 e denominou-se de simples nacional. Todavia, para melhor compreensão do estudo far-se-ão alguns comentários sobre o simples federal, conforme dispunha a lei 9.317/96.

No tocante ao enquadramento, o sistema apresentava situações referentes a atividades desenvolvidas e faturamentos semelhantes ao atual regime. As maiores alterações deram-se na forma de apuração dos tributos e na inclusão obrigatória do ICMS e do ISS no recolhimento unificado. Além disso, houve a revogação dos regimes especiais tributários vigentes nas esferas federal, estaduais e municipais aplicáveis às microempresas e às empresas de pequeno porte.

Quanto à apuração dos tributos devidos, no simples federal determinava-se a alíquota aplicável sobre o faturamento mensal com base no faturamento acumulado no ano em curso. Definida a empresa como microempresa (faturamento total no ano anterior até R\$ 240.000,00) ou empresa de pequeno porte (faturamento total no ano anterior maior de R\$ 240.000,00 e menor de R\$ 2.400.000,00) aplicavam-se as alíquotas determinadas, que variavam de 3% a 15,12%, sendo que para empresas que desenvolvessem atividades industriais acrescia-se 0,5% ponto percentual àquelas alíquotas e, para empresas cuja receita de serviços superasse 30% do total do faturamento mensal acumulado as alíquotas tinham acréscimo de 50%.

2.3 Tributação estadual

O ICMS, imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, tem como fato gerador as 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.

Borges (1998, p.183-259) menciona que em se tratando de operações de circulação de mercadorias, tem-se, como regra geral, que a base de cálculo do imposto é o valor da operação da qual decorrem.

De acordo com as informações disponibilizadas pela Secretaria da Fazenda do estado do Rio Grande do Sul – SEFAZ/RS², visando incentivar a produção gaúcha, ampliar a competitividade das empresas por meio da redução da carga tributária, simplificar a

² Conforme estudo divulgado pela SEFAZ/RS : SIMPLES GAÚCHO: perguntas e respostas.

tributação, aumentar os limites de enquadramento e ampliar da faixa de isenção de ICMS, o governo do estado do Rio Grande do Sul criou, através da Lei 12.410 de 22.12.2005, que alterou a Lei 10.045 de 29.12.93, um sistema simplificado de pagamento do ICMS das microempresas, microprodutores rurais e das empresas de pequeno porte, o qual foi denominado de simples gaúcho. O referido sistema entrou em vigor a partir de 01/07/2006 e vigorou até 30/06/2007, quando, por determinação prevista na Lei Complementar 123/06, em consonância com o disposto no artigo 94 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da CF/88, todos os regimes especiais de tributação para microempresas e empresas de pequeno porte próprios da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios cessaram com a entrada em vigor da referida lei complementar.

Em linhas gerais, por meio dessa sistemática, em 2007 as empresas com faturamento mensal de até R\$ 20.979,00 estavam isentas de ICMS, enquanto as com faturamento mensal entre R\$ 20.979,00 e R\$ 124.875,00 pagavam no máximo 2,9% relativamente a esse tributo.

O limite de enquadramento para ME era de 25.200 UPF-RS (unidade padrão-fiscal) de receita bruta anual em cada ano-calendário (em 2007 o valor da UPF-RS era de R\$ 9,99). Da mesma forma, puderam ser enquadradas como EPP as empresas com receita bruta, em cada ano-calendário, não superior a 250.000 UPF-RS, desde que não estivessem incluídas nas situações de exclusão do regime previstas na lei.

2.4 Tributação municipal

O ISS é um imposto de competência municipal e do Distrito Federal incidindo sobre serviços, salvo os de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações tributados pelo ICMS. Atendendo ao mando constitucional, a LC 116/2003 arrola quais os serviços que sofrerão a tributação do imposto. A lei enumera quarenta itens com inúmeros desdobramentos, utilizando, ainda, expressões que possibilitam ampliar sua abrangência (assemelhados, congêneres, de qualquer espécie, etc.).

Além da previsão constitucional citada outra também caracteriza o tributo. De acordo com a carta constitucional, uma lei complementar federal deve estipular as alíquotas máximas de ISS a serem observadas pelos legisladores municipais quando da definição, em lei municipal das alíquotas aplicáveis aos diversos serviços. Esse limite máximo foi definido em 5% (cinco por cento) pela LC 100/99. Embora a LC 100/99 tenha sido revogada pela LC 116/2003, a alíquota máxima foi mantida no art. 8º do novo ordenamento.

Alterações promovidas pela Emenda Constitucional 37/2002 fixaram não apenas a necessidade de previsão em lei complementar federal para estipular as alíquotas máximas,

mas, também, para as alíquotas mínimas. Regulamentando provisoriamente o assunto até que seja editada a referida lei complementar o artigo 88 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias previu a alíquota mínima em 2% (dois por cento). Cabe aos municípios definir, através de lei complementar municipal, os percentuais aplicáveis observadas as disposições contidas na lei maior e na LC 116/2003.

Com a edição da LC 123/06 as microempresas e as empresas de pequeno porte prestadoras de serviços que aderiram ao simples nacional passaram a ser tributadas sob a sistemática prevista nessa norma, permanecendo as demais na regra geral anteriormente definida.

2.5 Regime tributário simples nacional

Dentre os diversos benefícios destinados às ME e as EPP trazidos pela LC 123/06, encontra-se um capítulo específico destinado à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições, denominado Regime Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos por essas empresas – simples nacional, também conhecido por super simples.

A principal novidade desse regime é a possibilidade de recolhimento, mediante regime único de arrecadação, de impostos e contribuições de competência federal, estadual e municipal. Tal possibilidade também era prevista no sistema anterior – simples federal, porém a participação dos estados e municípios não era obrigatória. Com a adoção do simples nacional a participação de todos os entes é compulsória.

Deve-se ressaltar que o simples nacional não é um novo tributo nem se trata de concessão de isenções, mas sim, é uma modalidade diferenciada de apuração e recolhimento de determinados tributos, abrangendo, inclusive, o cumprimento de obrigações acessórias, destinado exclusivamente às ME e às EPP conforme definido no LC 123/06.

O simples nacional limitou a competência dos entes tributários. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, bem assim a própria União, não podem mais alterar através de suas leis ordinárias as regras tributárias relativas às micro e pequenas empresas, salvo raras exceções. Com isso, as normas aplicáveis aos contribuintes optantes pelo regime unificado passaram a ser uniformes em todo o país.

Uma das inovações trazidas pelo estatuto diz respeito à gestão do novo regime instituído através da criação do Comitê Gestor de tributação das microempresas e empresas de pequeno porte (CGSN), que tem como função tratar de aspectos tributários. Tal comitê é composto por representantes do Ministério da Fazenda (MF), da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), dos Estados e do Distrito Federal – indicados pelo Conselho Nacional de

Política Fazendária (CONFAZ) e dos municípios, indicados pela entidade representativa das secretarias de finanças das capitais e pelas entidades de representação nacional dos municípios brasileiros.

Assim, para análise das regras aplicáveis ao novo regime, além da observância da LC 123/06 faz-se necessária, também, a consulta das resoluções expedidas pelo comitê gestor. O emaranhado legal já produzido pelo órgão gestor conta, até 31/12/2007, com 34 atos, dentre eles 27 resoluções as quais normatizam diversos aspectos do novo sistema.

Nesta forma de tributação, a base de cálculo do tributo é o valor sobre o qual o contribuinte aplica uma alíquota e encontra o valor do tributo devido. De acordo com o artigo 18 da Lei Geral, o valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte, optante do simples nacional, será determinado mediante aplicação das tabelas constantes nos anexos I a V da referida lei, utilizando-se para a determinação da alíquota, a receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses anteriores ao do período de apuração. Porém, a base cálculo corresponde à receita bruta auferida no mês, sendo que o contribuinte deverá considerar separadamente as receitas decorrentes das diferentes atividades desenvolvidas, sobre as quais incidirão alíquotas diferenciadas, além de outras situações que devem ser consideradas, como substituição tributária de tributos, retenção de impostos, entre outros casos específicos.

Em linhas gerais, as alíquotas variam de:

- no comércio: de 4,00% até 11,61%;
- na indústria: de 4,50% até 12,11%;
- nos serviços (anexo III): de 6,00% até 17,42%;
- nos serviços (anexo IV): de 4,00% até 16,85%; e
- nos serviços (anexo V): de 4,00% até 13,50%.

Assim, para calcular o valor devido pelo simples nacional, é necessário conhecer a receita bruta do mês segregada por tipo de receita, ou seja, a base de cálculo; a receita bruta total acumulada nos 12 (doze) meses anteriores ao do período de apuração, a qual, juntamente com o enquadramento do tipo de receita determinará a alíquota a ser aplicada sobre a base de cálculo; e a alíquota, obtida após o enquadramento do tipo de receita em uma das tabelas dos anexos I a V da Lei Geral.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Em relação a metodologia, quanto à espécie, o estudo caracteriza-se como uma pesquisa de campo, que na visão de Marconi (2002, p.83) tem o “objetivo de conseguir

informações e/ou conhecimentos acerca de um problema, para o qual se procura uma resposta, ou de uma hipótese, que se queira comprovar, ou, ainda, descobrir novos fenômenos ou as relações entre eles.”

Quanto ao método adotado, caracterizou-se como uma pesquisa descritiva, as quais, segundo Gil (1999, p.44), “têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”, para realização da qual utilizou-se como procedimento à abordagem quantitativa, através da técnica de questionário.

Conforme o mesmo autor, as pesquisas descritivas buscam estudar as características de um grupo, indo além da simples identificação da existência de relações entre variáveis, pretendendo determinar a natureza dessa relação (GIL 1999, p.44). É exatamente a proposição do presente estudo, quando, valendo-se de levantamentos, procura identificar a realidade tributária das empresas com a adoção do novo sistema.

A população deste estudo compreendeu às microempresas e as empresas de pequeno porte tributadas no simples nacional com escrituração contábil efetuada por escritórios domiciliados no município de Passo Fundo. Do total de 413 empresas atendidas pelos escritórios, tributadas pelo simples nacional, foram obtidos dados de 129 estabelecimentos, que se caracterizaram na amostra do presente estudo. Embora caracterizada como uma amostragem não-probabilística, empresas que tenham atividades e faturamentos similares terão comportamento semelhante ao verificado no estudo.

Os dados desse estudo se caracterizaram em elementos que possibilitassem o cálculo dos impostos pelo sistema simples federal e simples nacional durante o ano de 2007, dadas as características de cada empresa participante da pesquisa. A partir da tabulação dos dados, obteve-se o valor dos tributos devidos e subsídio para análise de três situações:

- ano 2007 tributado integralmente pela lei 9.317/96 (simples federal) e a lei estadual 12.410/05 (simples gaúcho);
- ano 2007 tributado integralmente pela LC 123/06 (simples nacional) ; e
- situação real ocorrida em 2007, ou seja, de janeiro a junho tributado pelo lei 9.317/96 e a lei estadual 12.410/05 e o restante do ano tributado pela LC 123/06.

Assim, pôde-se medir o efeito tributário nessas empresas através da comparação dos valores devidos em 2007 com os que seriam devidos caso não houvesse as alterações do sistema anterior verificando-se as alterações na carga tributária dessas empresas, observando-se, inclusive, em quais tributos houve aumento ou redução de sua tributação. Possibilitou,

ainda, visualizar o impacto total do novo sistema através da confrontação da tributação pela lei 9.317/06 e a lei estadual 12.410/05 com a tributação pela LC 123/06.

4 RESULTADOS

4.1 Perfil das empresas participantes da pesquisa

Nesse ponto, buscou-se destacar algumas características que determinassem o perfil das empresas participantes da pesquisa, no que diz respeito ao seu faturamento e atividades desenvolvidas. A tabela 1 demonstra o perfil das empresas participantes da pesquisa quanto ao seu faturamento em 2007.

Tabela 1 – Participantes da pesquisa – faturamento anual

Faturamento - em milhares de R\$	R\$ 0 à R\$ 120	R\$ 120 à R\$ 240	R\$ 240 à R\$ 480	R\$ 480 à R\$ 720	R\$ 720 à R\$ 960	R\$ 960 à R\$ 2400
%	35%	20%	24%	9%	8%	4%
nº de empresas	45	26	31	12	10	5

Observa-se que 71 das 129 empresas (55%) possuíam faturamento de até R\$ 240.000,00 no ano, sendo classificadas como microempresas. As demais 58 empresas estavam enquadradas como empresas de pequeno porte possuindo faturamento máximo de R\$ 1.168.000,00.

Tabela 2 – Empresas participantes – Tributação por anexo da LC 123/06 e definição do porte

	Anexo I	Anexo II	Anexo III	Anexo I e III
%	56%	15%	16%	13%
Número de empresas ME	41	6	16	8
Número de empresas EPP	32	13	4	9
Total de empresas por anexo	73	19	20	17

A tabela 2 evidencia como as empresas participantes da pesquisa tributaram seus rendimentos no segundo semestre de 2007 de acordo com os anexos previstos na LC. Das 129 empresas analisadas, 73 desempenhavam atividades de comércio estando enquadradas no anexo I. No anexo II, referente à atividade industrial, estavam enquadradas 19 empresas e no anexo III enquadravam-se 20 empresas prestadoras de serviços. Outras 17 empresas que exerciam simultaneamente atividades de comércio e prestação de serviços tributavam as

receitas provenientes dessas atividades pelos anexos I e III, conforme a natureza dos rendimentos. Observa-se, também, que não foram analisadas empresas tributadas pelos anexos IV e V, pois, na maioria dos casos, as empresas que desenvolvem as atividades nestes relacionadas não eram anteriormente tributadas pelo simples federal, não havendo a possibilidade de tal comparação.

4.2 Efeitos tributários nas empresas com a adoção do simples nacional

Conforme explicitado, foram realizadas três simulações de cálculos, aplicando-se as alíquotas sempre sobre as mesmas bases de cálculo (faturamentos mensais de 2007), quais sejam:

- Simulação 1: ano 2007 tributado integralmente pela lei 9.317/96 (simples federal) e a lei estadual 12.410/05 (simples gaúcho), situação que ocorreria caso não houvesse sido implantado o simples nacional em 2007;
- Simulação 2: ano 2007 tributado integralmente pela LC 123/06 (simples nacional), e
- Simulação 3: situação real ocorrida em 2007, ou seja, de janeiro a junho tributado pela lei 9.317/96 (simples federal) e a lei estadual 12.410/05 (simples gaúcho) e o restante do ano tributado pela LC 123/06 (simples nacional).

A fim de verificar o impacto tributário gerado pela adoção do simples nacional, foram feitas relações entre os resultados obtidos nas simulações citadas. Assim, para averiguar se houve aumento ou redução da tributação no simples nacional em relação ao regime anterior confrontou-se a simulação 2 com a simulação 1, ou seja:

$$\frac{\text{simples nacional}}{\text{simples federal} + \text{simples gaúcho}}$$

Para fins didáticos denominou-se o resultado obtido nesta confrontação de **CASO 1**. Assim, compara-se a nova sistemática com a tributação então vigente. O resultado obtido no caso 1 demonstra o impacto da adoção do simples nacional em relação ao regime anterior.

Também foi confrontada a tributação apurada em 2007, onde houve a aplicação do regime anterior em parte do ano e do novo regime no restante, com o regime anterior ao simples nacional, ou seja:

$$\frac{\text{simples federal} + \text{simples gaúcho} + \text{simples nacional}}{\text{simples federal} + \text{simples gaúcho}}$$

(jan. a jun./07)

(jul. a dez./07)

simples federal + simples gaúcho

Esta confrontação, doravante denominada de **CASO 2**, objetiva verificar qual o impacto tributário sentido pelas empresas em 2007.

Assim, o caso 1 demonstra o impacto total do simples nacional, enquanto que no caso 2 verifica-se o impacto ocorrido em 2007. Tendo-se em mente que o simples nacional somente terá aplicação durante um ano-calendário inteiro a partir de 2008, o caso 1 demonstra, *mutatis mutandis*, os efeitos tributários gerados a partir desse ano.

A seguir analisam-se os resultados obtidos no estudo. Tendo em vista que no simples federal ocorrem tributações diferentes de acordo com a atividade desenvolvida (classificada por anexos), a análise efetuada dar-se-á de acordo com os anexos da LC 123/06, ou seja, empresas comerciais – anexo I, industriais – anexo II e prestadoras de serviços – anexo III.

4.2.1 Empresas tributadas pelo anexo I da LC 123/06

No anexo I são tributadas as empresas que desenvolvem atividades de comércio. Assim, essa análise apresenta o comportamento tributário verificado nas 73 empresas nele enquadradas. O gráfico 1 apresenta o resultado das simulações para as empresas tributadas neste anexo. Ressalta-se que este gráfico foi ajustado – representando o comportamento de 58 empresas, as quais não possuem situações especiais para as quais o comportamento tributário apresenta algumas peculiaridades, como é o caso das empresas com faturamento sazonal. Essas empresas foram analisadas separadamente.

Em uma análise preliminar, de acordo com o gráfico 1, observa-se que os casos 1 e 2 apresentam tendência semelhante no comportamento tributário. Verifica-se que o aumento da tributação é inversamente proporcional ao faturamento. Quanto maior o faturamento menor o aumento da tributação pelo simples nacional. Assim, as microempresas sofreram aumento significativo na tributação diferentemente das EPPs que, a partir de determinado faturamento, apresentaram redução na tributação.

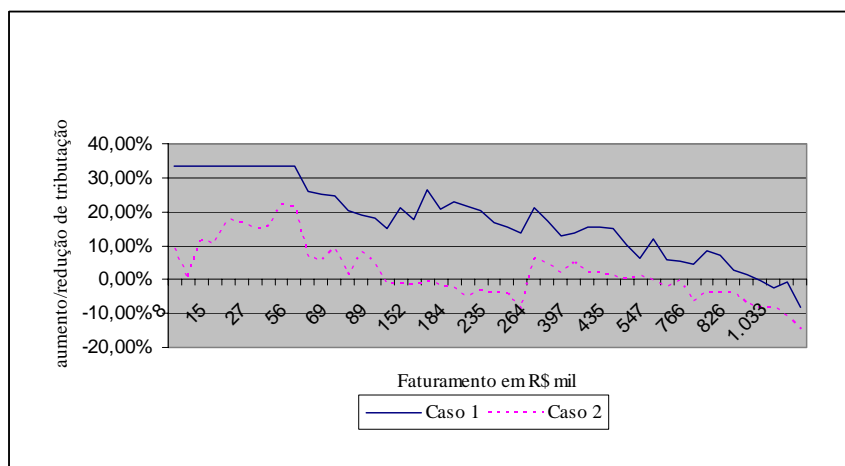


Gráfico 1 – Anexo I – Efeitos tributários da LC 123/06

Observe-se, também, que o efeito produzido no caso 2 é diferente e menor do que o ocorrido no caso 1. A diferença nos valores deve-se ao fato de no caso 2 haver períodos tributados por diferentes sistemas, enquanto no caso 1 a sistemática é uniforme para todo o período analisado.

A causa principal do aumento significativo da tributação das microempresas, que pode chegar a 33% (caso 1) nas empresas com faturamento anual inferior a R\$ 40.000,00, deve-se ao ICMS. Isso ocorre uma vez que no regime anterior estava vigente o sistema simples gaúcho onde as microempresas eram isentas do imposto. Com o simples nacional a tributação pelo ICMS ocorre em todas as faixas de faturamento. Prova disso é que enquanto sob as normas do simples federal e do simples gaúcho o ICMS não fazia parte do montante de tributos recolhidos aos cofres públicos. Porém, no simples nacional o tributo representa 32,22% do montante de tributos apurados abrangidos no novo regime devidos por essas empresas.

O comportamento do ICMS corrobora a situação verificada no caso 2 uma vez que o aumento da tributação ocasionado pelo tributo ocorreu somente no segundo semestre já que no primeiro semestre as microempresas não eram tributadas de acordo com o simples gaúcho.

No tocante as EPPs, quanto maior seu faturamento a tendência é de redução da tributação em relação ao regime anterior. Verifica-se que nas empresas com faturamento acima de R\$ 1.000.000,00 há redução na tributação. Novamente o ICMS é fator determinante desse comportamento. Essa situação é comentada de forma mais abrangente no tópico posterior, quando se analisa o comportamento individual de cada tributo.

4.2.1.1 Comportamento de cada tributo

Quando analisados os efeitos produzidos por cada tributo componente do sistema simples nacional tem-se melhor clareza da contribuição de cada um no efeito total da tributação.

No tocante as empresas tributadas pelo anexo I, destacadas acima, em relação ao IRPJ, observa-se que houve redução na tributação deste imposto quando aplicado o simples nacional em relação ao sistema anterior. Deve-se salientar que, nos dois sistemas, as microempresas e o as EPPs com faturamento de até R\$ 240.000,00 possuem alíquota 0% para o tributo.

Os dados demonstraram uma redução considerável da tributação nos faturamentos iniciais da tabela. Essa curva é representada por empresas que durante a maior parte do ano foram tributadas pela alíquota 0% tendo no final do período superado o faturamento acumulado de R\$ 240.000,00, ocasionando, assim, a aplicação da alíquota correspondente ao IRPJ.

Uma situação que pode ocasionar aumento de tributação desse imposto no novo sistema é a ocorrência de faturamento irregular ou sazonal durante os últimos doze meses o que pode ensejar a aplicação de alíquotas que tenham incidência de IRPJ enquanto que no simples federal a empresa poderia ser enquadrada como microempresas durante todo o ano ou ter somente parte do faturamento tributado nas alíquotas iniciais das EPPs.

Em relação ao PIS/PASEP, o comportamento foi semelhante ao IRPJ. Verificou-se também a ocorrência de redução de tributação no simples nacional, sendo que as alterações na curva de tributação têm a mesma explicação dada para o imposto de renda. As microempresas e as EPPs com faturamento de até R\$ 240.000,00 possuem, também, alíquota 0% nos dois sistemas para essa contribuição.

No que diz respeito a CSLL, assim como a COFINS e a contribuição previdenciária patronal – a seguir analisadas, sofreram significativas reduções na confrontação entre os sistemas analisados. Ressalta-se que esses tributos incidem em todas as faixas de faturamento, em ambos os sistemas (simples federal e simples nacional).

Enquanto no simples federal a contribuição social representava, em média, 7,55% (0,30 pontos percentuais na alíquota de 3,00%; 0,41 pontos percentuais na alíquota de 5,80% e 1,07 pontos percentuais na alíquota de 15,12%), no simples nacional representa 4,74% (0,21 pontos percentuais na alíquota de 4,00%; 0,3 pontos percentuais na alíquota de 6,84% e 0,54 pontos percentuais na alíquota de 11,61%).

Assim, verifica-se que a redução da tributação da contribuição social no simples nacional pode superar 40% em relação ao sistema que vigorava anteriormente. Do mesmo modo que a CSLL, a COFINS também sofreu redução com a implantação do simples nacional. Semelhantemente aos demais tributos federais, a redução foi maior nas alíquotas aplicáveis aos maiores faturamentos.

O INSS apresenta o mesmo comportamento dos demais tributos federais abrangidos pelo simples nacional, com substancial redução em relação ao sistema anterior, sendo os que os maiores faturamentos são mais beneficiados.

O ICMS foi o tributo determinante para a elevação da carga tributária do simples nacional para as empresas de menor faturamento, especialmente para as microempresas. Toda a redução verificada nos tributos federais foi anulada pelo ICMS fazendo, ainda, com que a tributação aumentasse vertiginosamente para as microempresas.

No estado do Rio Grande do Sul vigorava, antes da LC 123/06, o simples gaúcho o qual foi revogado pela referida lei. O sistema estadual tornava as ME e as EPP até determinado faturamento isentas desse imposto. Além disso, o sistema de alíquotas progressivas adotadas pela fazenda estadual apresentava três alíquotas efetivas: 1,3%, 2,2% e 2,9%. No simples nacional as microempresas são tributadas nas alíquotas de 1,25% e 1,86% (no simples gaúcho a alíquota era 0%) enquanto nas EPPs as alíquotas variam de 2,33% a 3,95%. Dessa forma observa-se que o aumento das alíquotas foi significativo em todas as faixas, especialmente para as microempresas. Salienta-se, no entanto, que pesquisas realizadas com empresas de outros estados da federação podem apresentar resultados diferentes em virtude da possibilidade de existência de legislação local específica.

4.2.2 Empresas tributadas pelo anexo II da LC 123/06

Neste anexo foram analisadas 17 empresas das 19 tributadas como indústrias, pois 2 foram tratadas separadamente por particularidades como a sazonalidade de receita, a exemplo do que ocorreu com as empresas do anexo I. Assim, conforme demonstra o gráfico 2, de forma semelhante ao anexo I, ocorre aumento de tributação no simples nacional em relação ao simples federal, sendo mais significativo nas empresas com menor faturamento.

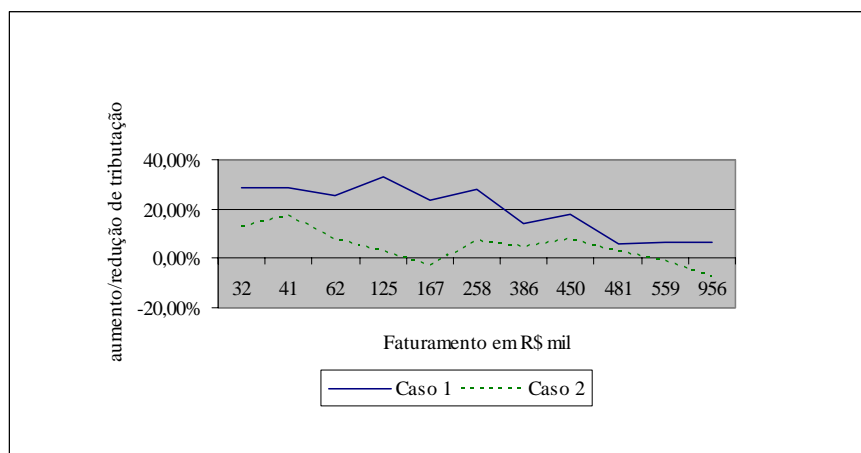


Gráfico 2 – Anexo II – Efeitos tributários da LC 123/06

Com relação ao comportamento dos tributos analisados individualmente, verifica-se que, igualmente ao que ocorre com as empresas com atividade comercial, há redução na tributação federal e aumento no ICMS. No tocante ao IPI, não há qualquer alteração uma vez que a alíquota permanece a mesma aplicada no simples federal (0,5%). Conforme mencionado na análise do anexo I, há situações especiais em que a tributação não apresenta os efeitos mencionados. Esses casos serão analisados separadamente.

4.2.3 Empresas tributadas pelo anexo III da LC 123/06

No anexo III são tributadas as empresas prestadoras de serviços enquadradas na LC 123/06. O número total de empresas com estas características foi de 20, das quais 7 foram analisadas separadamente pelas questões já mencionadas. Conforme verificado no gráfico 3, as 13 empresas analisadas sem as particularidades específicas obtiveram redução na carga tributária com a adoção do simples nacional. Nas empresas com menor faturamento a redução foi maior – em média 7,70% (caso 1).

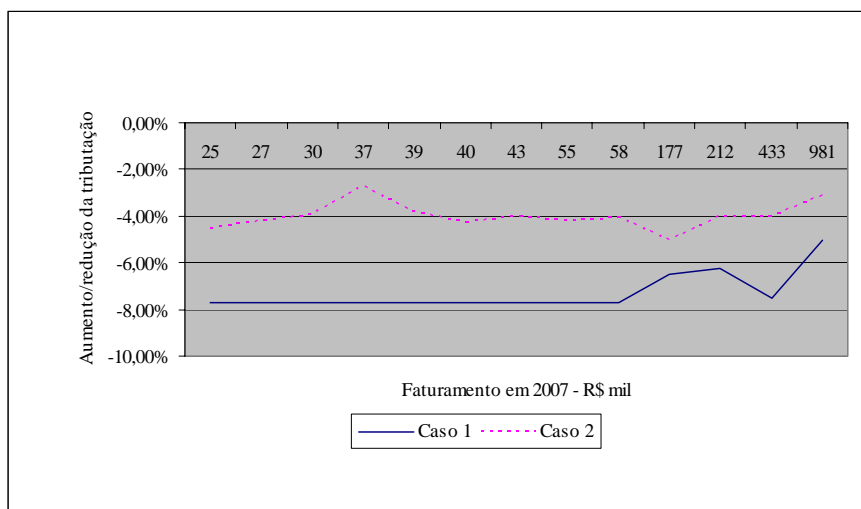


Gráfico 3 – Anexo III – Efeitos tributários da LC 123/06

Como ocorreu nos demais anexos, os efeitos do novo sistema não foram totalmente sentidos pelas empresas em 2007 uma vez que o regime passou a vigorar no segundo semestre daquele ano. No tocante aos tributos federais, ocorre o mesmo efeito verificado na análise dos demais anexos, ou seja, há redução na tributação.

Quanto ao ISS, tributo municipal, verifica-se que em alguns casos há aumento de tributação. Como a maioria das empresas avaliadas é da cidade de Passo Fundo onde a alíquota aplicada é, para a maioria das atividades, de 2% e no simples nacional ela varia de 2% a 5% somente as empresas com faturamento acumulado de até R\$ 120.000,00 nos últimos doze meses foram tributadas pela alíquota mínima. As demais empresas registraram aumento no ônus tributário deste imposto. Porém, esse acréscimo não foi suficiente para anular a redução proporcionada pelos tributos federais, resultando, como visto, na redução da carga tributária total das empresas enquadradas neste anexo.

4.2.4 Empresas tributadas simultaneamente pelos anexos I e III da LC 123/06

O gráfico 4 demonstra a alteração da carga tributária nas empresas tributadas simultaneamente pelos anexos I e III. Conforme já mencionado, as empresas enquadradas no anexo I sofreram aumento na tributação com o novo regime enquanto que as vinculadas ao anexo III apresentaram redução. O efeito na tributação das empresas analisadas neste tópico é, portanto, uma mescla do observado nos dois anexos.

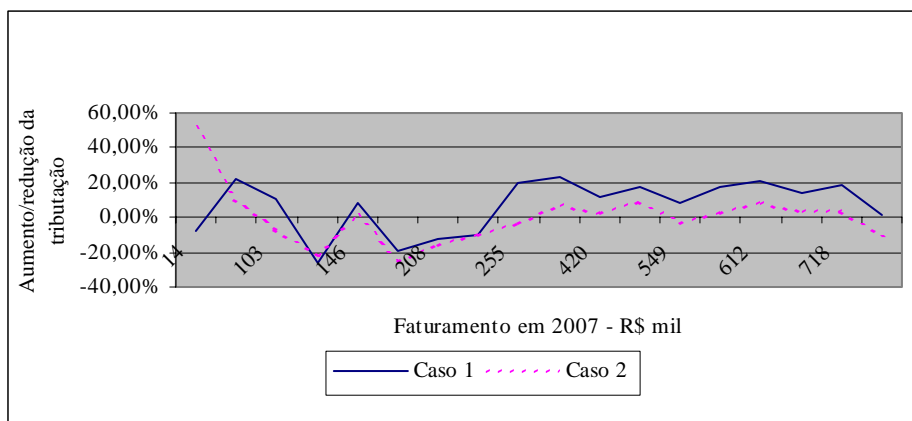


Gráfico 4 – Anexo I e III – Efeitos tributários da LC 123/06

Nos anexos I e III o faturamento total tem influência preponderante na variação tributária observada. Porém, quando há mescla de tributação pelos anexos I e III o efeito tributário é influenciado também pela participação do faturamento com prestação de serviços nas receitas totais da empresa. Essa situação é mais bem evidenciada no gráfico 5 onde se demonstra como se comporta a tributação quando se analisa a participação das receitas com serviços no faturamento total. Conforme pode verificar-se, enquanto algumas empresas sofreram aumento na tributação outras tiveram redução.

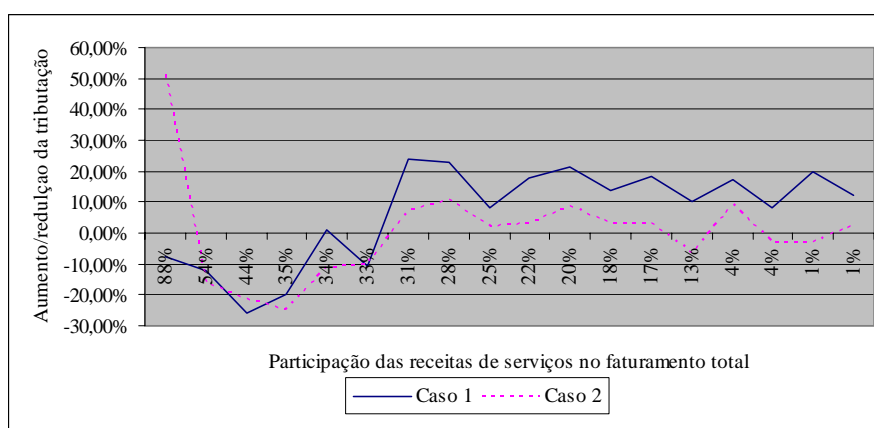


Gráfico 5 – Anexo I e III – Influência das receitas com serviços

Como no anexo III há redução da tributação no simples nacional, observa-se que quanto maior o percentual de receitas de serviços menor será o ônus tributário. Nos casos analisados, quando a participação da receita com serviços no faturamento é superior a 30% ocorre redução da tributação.

4.3 Situações especiais

Como já mencionado, o simples nacional trouxe algumas inovações perante o simples federal. Afora a inclusão de novas atividades permitidas para enquadramento no regime e a obrigatoriedade da participação dos estados e municípios, outra mudança influi diretamente no cálculo dos tributos devidos. Trata-se da sistemática de determinação da alíquota aplicável sobre o faturamento mensal.

No simples federal as alíquotas eram determinadas com base no faturamento acumulado do ano calendário em curso. Com essa sistemática a alíquota poderia ser constante ou, então, poderia ocorrer aumento gradativo durante o ano.

No simples nacional as alíquotas são determinadas com base no faturamento acumulado nos doze meses anteriores ao tributado. Dessa forma, quando ocorrerem situações em que o faturamento sofra grandes oscilações, como é o caso de faturamentos sazonais ou interrupções da atividade em alguns meses, as alíquotas podem variar durante o ano, inclusive apresentado redução. Estas situações fazem com que o impacto gerado pelo novo regime seja diferente daquele observando onde não existirem essas situações.

Verificou-se, por exemplo, que enquanto as empresas com faturamento regular, tributadas no anexo I, apresentaram aumento de 33% (faixa de R\$ 100.000,00 a R\$ 200.000,00 anuais) as empresas com faturamento irregular apresentaram aumento de 9%.

Outra situação verificada diz respeito à ocorrência de redução ou aumento de faturamento em relação ao ano anterior. Como as receitas do ano pretérito fazem parte da base de apuração da alíquota, os primeiros meses do novo ano serão altamente influenciados por aqueles faturamentos, pois a sistemática anterior não considerada tal fato, partindo sempre de uma situação de faturamento zero ao início de cada ano.

No tocante às EPPs esse efeito é ainda mais sentido. Enquanto no simples federal a alíquota aplicada até R\$ 240.000,00 de receita bruta anual era a menor da tabela, no simples nacional, mesmo existindo redução do faturamento, ela já pode iniciar num patamar mais elevado em função das receitas acumuladas nos últimos doze meses. Exemplificando essa situação, uma empresa do anexo I com faturamento anual em 2006 de R\$ 465.699,86 e em 2007 de R\$ 356.020,91 apresentou aumento de 22,35% na tributação no simples nacional, enquanto para as empresas na mesma faixa de faturamento em 2007 e não tendo apresentado redução em relação ao ano anterior o aumento foi de 15,60%.

Também se devem mencionar as situações de início de atividade no ano em curso ou no anterior. No simples nacional, quando o início das atividades se dá no próprio ano-calendário da opção pelo simples nacional, para efeito de determinação da alíquota no

primeiro mês de atividade, a empresa utilizará, como receita bruta total acumulada, a receita do próprio mês de apuração multiplicada por 12 (doze). Nos 11 (onze) meses posteriores ao do início de atividade, para efeito de determinação da alíquota, utilizar-se-á a média aritmética da receita bruta total dos meses anteriores ao do período de apuração, multiplicada por 12 (doze). Na hipótese de início de atividade em ano-calendário imediatamente anterior ao da opção pelo simples nacional, a empresa utilizar-se-á a média aritmética da receita bruta total dos meses anteriores ao do período de apuração, multiplicada por 12 (doze) até alcançar 13 (treze) meses de atividade, passando, então, a utilizar a receita bruta total acumulada nos 12 (doze) meses anteriores ao do período de apuração. Dessa forma, a alíquota não é determinada sobre uma base real de faturamento, mas por faturamentos estimados, o que poderá ocasionar distorções na tributação.

Assim, empresas que poderiam ser enquadradas durante todo o ano nas alíquotas de microempresa, ou na menor alíquota das EPPs, em alguns meses podem ter suas receitas taxadas por alíquotas mais elevadas. Assim, observou-se que as empresas que iniciaram suas atividades em 2007 sofreram maior tributação em comparação as que iniciaram as atividades em 2006. E quanto maior o número de meses de atividade em 2006, menor foi o impacto verificado.

4.4 Análise geral

Analisando a população objeto do estudo verificou-se que, de forma geral, houve aumento de tributação com a implantação das regras da LC 123/06 em relação à tributação do sistema anterior, fazendo exceções a esse contexto as empresas tributadas pelo anexo III, ou seja, as prestadoras de serviços. Para estas verificou-se redução de tributação em todas as situações. Ocorre redução de tributação, ainda, nas empresas tributadas nos anexos I ou II, comércio e indústria, respectivamente, para faturamento anual superior a R\$ 1.000.000,00.

Nas empresas tributadas nos anexos I e III simultaneamente, observou-se que quanto maior o montante de receitas de serviços em relação ao total do faturamento menor será o impacto negativo na tributação, ou seja, ocorre aumento da tributação, porém é menos significativo.

Observou-se, também, que o aumento de tributação deu-se, principalmente, em função da revogação do simples gaúcho o qual isentava as microempresas de tributação pelo ICMS, possuindo sistemática diferente de apuração da alíquota aplicável em relação ao sistema anterior.

No anexo III, mesmo havendo redução de tributação, o benefício do novo sistema é menos significativo para as empresas com maior faturamento, uma vez que no simples nacional a alíquota do ISS é progressiva variando de 2% a 5%. Assim, cabe ressaltar que, dependendo do município em que as empresas estivessem instaladas, esta diferença pode ser maior ou menor, pois enquanto alguns municípios aplicam 2% para algumas atividades outros adotam a alíquota de 5%.

No tocante aos tributos federais, todos sofreram redução, com exceção do IPI onde não houve alteração na tributação uma vez que a alíquota manteve-se em 0,5% sobre o faturamento.

Cabe enfatizar que embora tenha ocorrido aumento de tributação quando na simulação aplicaram-se as regras da LC 123/06 integralmente no ano-calendário de 2007 (caso 1) – consideradas as exceções mencionadas, esse acréscimo não foi integralmente sentido pelas empresas visto que nesse ano ocorreu uma mescla de regimes tributários, ocorrendo em parte uma tributação menos onerosa (simples federal e simples gaúcho) e no restante do período uma tributação mais dispendiosa (simples nacional).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As micro e pequenas empresas brasileiras tiveram significativas alterações em seu regramento tributário a partir da implementação do simples nacional através da LC 123/06, a qual apresentou uma nova sistemática de determinação de alíquotas e segmentou as empresas segundo as atividades econômicas desenvolvidas a fim de apurar o montante de tributos devidos. O estudo analisou as características do novo sistema e buscou verificar o impacto tributário gerado por essas novas normas, verificando quais tributos e em quais atividades econômicas ocorreram diferenças monetárias em relação ao regime anterior.

Na análise do comportamento tributário das empresas participantes da pesquisa verificou-se que o impacto tributário do novo regime difere de acordo com a atividade desenvolvida e o faturamento bruto anual dessas entidades. Além disso, a revogação do simples gaúcho, que pautava a apuração do ICMS, contribuiu sobremaneira para a elevação do dispêndio tributário das empresas com menores faturamentos. Dessa forma, indústrias e comércios tiveram seu ônus tributário elevado em relação ao sistema anterior chegando a um aumento de 33% no caso das microempresas.

Por outro lado, as prestadoras de serviços obtiveram redução no montante de tributos apurados, chegando a 7,70% nas empresas com os menores faturamentos. Quando são desenvolvidas simultaneamente atividades de comércio ou indústria com prestação de

serviços, observou-se que quanto maior a participação das receitas desta atividade no faturamento total maior será o percentual de redução da carga tributária.

Tomados individualmente os tributos abrangidos no simples nacional, verificou-se que somente os de competência federal apresentaram redução atingindo, por exemplo, 40% no caso da CSLL. Porém, no segmento comercial e industrial essa redução foi anulada em virtude do acréscimo verificado no ICMS. Tal comportamento deve-se ao fato de que, com a revogação do regime especial vigente no Rio Grande do Sul, as microempresas, anteriormente isentas, e a grande maioria das empresas de pequeno porte apresentaram aumento significativo no montante devido relativo a esse tributo. Além disso, algumas empresas que gozavam de determinadas isenções passaram a não usufruir mais o benefício por falta de regulamentação específica do estado do Rio Grande do Sul a esse respeito. Consoante ao ISS, observou-se que ocorre acréscimo na tributação na medida em que o faturamento bruto anual aumenta.

Dessa forma, a pesquisa efetuada possibilitou conhecer o novo sistema de apuração de tributos para as microempresas e as empresas de pequeno porte e avaliar os efeitos gerados nas empresas que o adotaram. Observou-se que o resultado varia conforme as atividades desenvolvidas e o faturamento anual. Também se constatou que a ausência de regime especial para ICMS e o ISS contribuiu significativamente para a elevação da carga tributária em determinados casos. Portanto, denota-se a necessidade do aprimoramento da legislação tributária, principalmente estadual e municipal, a fim de minimizar os efeitos negativos verificados.

REFERÊNCIAS

- BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de impostos: IPI, ICMS, ISS**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1998.
- BRASIL. Constituição Federal (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2006.
- BRASIL. Lei nº 9.317/96. **Vademecum universitário de direito**. São Paulo: Editora Jurídica Brasileira, 2005.
- BRASIL. Lei Complementar 123/06. Disponível em <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/>. Acesso em 14/11/07.
- GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- MARCONI, Marina de A.; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

RECEITA FEDERAL. **Carga tributária no Brasil - 2005**. Estudos Tributários 15. Brasília, p. 01-16, agosto 2006.

SIMPLES GAÚCHO: perguntas e respostas. Disponível em http://www.sefaz.rs.gov.br/SEF_ROOT/INF/SEF-SimplesGaucho-info.htm. Acesso em 22/11/2007.

SUPERSIMPLES: estudo vê aumento tributário. Disponível em <http://www.portaldadministracao.org/2007/08/supersimples-estudo-ve-aumento-tributario/>. Acesso em 20/11/2007.