

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE DIREITO**

Maurício da Silva Pereira

**A (IN) EFICÁCIA DO SIMPLES NACIONAL ENQUANTO
FERRAMENTA DE INCENTIVO AO CRESCIMENTO DAS
MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE NO BRASIL**

SANTA MARIA, RS
2017

Maurício da Silva Pereira

**A (IN) EFICÁCIA DO SIMPLES NACIONAL ENQUANTO FERRAMENTA DE
INCENTIVO AO CRESCIMENTO DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE
PEQUENO PORTE NO BRASIL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Disciplina de Monografia II, do Curso de
Direito da Universidade Federal de Santa
Maria (UFSM, RS), como requisito parcial
para obtenção do grau de **Bacharel em
Direito**.

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Andrea Nárriman Cezne

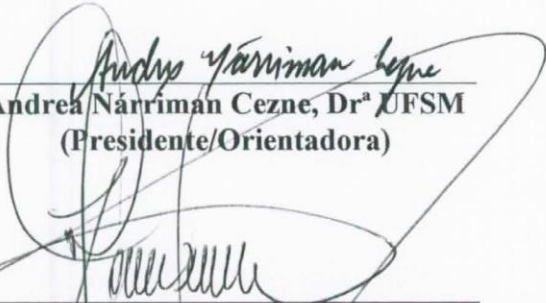
Santa Maria, RS
2017

Maurício da Silva Pereira

**A (IN) EFICÁCIA DO SIMPLES NACIONAL ENQUANTO
FERRAMENTA DE INCENTIVO AO CRESCIMENTO DAS
MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE NO BRASIL**

Monografia apresentada ao Curso de Direito,
da Universidade Federal de Santa Maria
(UFSM, RS), como requisito parcial para
obtenção do grau de **Bacharel** em Direito.


Aprovado em 11 de julho de 2017:



Andrea Narriman Cezne, Dr^a UFSM
(Presidente/Orientadora)



Marcelo Carlos Zampieri, Me. UFSM



Alexandre de Moura Bonini Ferrer, Mestrando UFSM

Santa Maria, RS
2017

“A maior recompensa para o trabalho de uma pessoa não é o que ela recebe por ele, mas o que ela se torna através dele.”

(John Ruskin)

RESUMO

Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Universidade Federal de Santa Maria

A (IN) EFICÁCIA DO SIMPLES NACIONAL ENQUANTO FERRAMENTA DE INCENTIVO AO CRESCIMENTO DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE NO BRASIL

Autor: Maurício da Silva Pereira

Orientadora: Andrea Nárriman Cezne

Data e Local da Defesa: Santa Maria, 11 de julho de 2017.

O trabalho objetivou analisar se o Simples Nacional, sistema de tributação favorecida às micro e pequenas empresas criado pela Lei Complementar nº 123/2006, é uma ferramenta eficaz no incentivo ao crescimento dessas empresas. Com este ensejo, o estudo realizou-se através do método de abordagem dedutivo, utilizando-se de pesquisa doutrinária e jurisprudencial. Os métodos de procedimento, por sua vez, são o monográfico e o comparativo. O primeiro foi utilizado em razão da análise dos princípios e conceitos que determinaram a criação do Simples Nacional e a constitucionalidade do tratamento diferenciado às micro e pequenas empresas. Já o método comparativo foi empregado visando estabelecer parâmetros entre o tratamento diferenciado e o incentivo ao crescimento das micro e pequenas empresas no Brasil e em diferentes países, além de comparar o tratamento favorecido através do Simples Nacional com as demais formas de tributação vigentes. No primeiro capítulo tratou-se dos conceitos relacionados ao Simples, bem como do tratamento constitucional dispendido às micro e pequenas empresas e da importância deste grupo para a economia nacional. No segundo capítulo foi realizado um estudo comparativo em relação ao tratamento tributário favorecido às micro e pequenas empresas, comparando-se a tributação normal e a tributação através do Simples Nacional. No terceiro capítulo analisaram-se fatores que geram a mortalidade das micro e pequenas empresas e fatores que as incentivam. Tratou-se também das alterações realizadas na Lei Complementar nº 155/2016 e da questão do crescimento lateral das empresas e do seu tratamento. Ao final foi possível constatar que o Simples Nacional é uma importante ferramenta no incentivo e na simplificação tributária das micro e pequenas empresas, entretanto ainda não é efetivo no incentivo ao crescimento dessas empresas.

Palavras-chave: Simples Nacional. Microempresas. Empresas de Pequeno Porte. Tratamento tributário favorecido. Fatores de incentivo ao crescimento.

ABSTRACT
Graduation Monograph
Law School
Federal University of Santa Maria

**THE (IN) EFFECTIVENESS OF THE SIMPLE TAX ACT AS A
TOOL TO STIMULATE THE GROWTH OF
MICROENTERPRISES AND SMALL BUSINESS IN BRAZIL**

Author: Maurício da Silva Pereira

Adviser: Andrea Nárriman Cezne

Date and Place of the Defense: Santa Maria, July 11, 2017.

The purpose of this study was to analyze whether Simple Tax Act, a favored system of taxation for micro and small enterprises created by this Complementary Act 123/2006, is an effective tool in encouraging the growth of these companies. In this regard, the study was carried out through the deductive approach method, using doctrinal and jurisprudential research. The procedure methods, in turn, are the monographic and the comparative. The first one was used because of the analysis of the principles and concepts that was decisive for the creation of the Simple Tax Act and the constitutionality of the differential treatment given to micro and small companies. The comparative method was used in order to establish parameters between the favoring and the incentive to the growth of micro and small companies in Brazil and in different countries, and even comparing the favored treatment through the Simple Tax Act with the other forms of taxation in Brazil. The first chapter presents concepts related to Simple Tax Act as well as the constitutional treatment of micro and small enterprises and the importance of this group to the national economy. In the second chapter, a comparative study was carried out regarding the favored tax treatment given to micro and small companies, comparing the normal taxation and the taxation through the Simple Tax Act. In the third chapter it was analyzed factors that causes micro and small business to shutdown and factors that encourage them to go forward, all of this with an special focus on Complementary Act 155/2016. In the end, it was possible to verify that Simple Tax Act is an important tool to incentive with a tax simplification the creation of micro and small enterprises, although it is not yet effective in encouraging the growth of these companies.

Keywords: Simple Tax Act. Microenterprises. Small business. Favored tax treatment. Growth incentive.

LISTA DE TABELAS

Tabela nº 1 – Empresa Prestadora de Serviço – Escola de Língua Estrangeira. Tributação pelo Simples Nacional.....	32
Tabela nº 2 – Empresa Prestadora de Serviço – Escola de Língua Estrangeira. Tributação pelo Lucro Presumido.....	32
Tabela nº 3 – Discriminação das alíquotas por imposto. Tributação pelo Lucro Presumido.....	32
Tabela nº 4 – Empresa de Locação de Bens Móveis. Tributação pelo Simples Nacional.....	34
Tabela nº 5 – Empresa de Locação de Bens Móveis. Tributação pelo Lucro Presumido.....	34
Tabela nº 6 – Discriminação das alíquotas por imposto. Tributação pelo Lucro Presumido.....	34
Tabela nº 7 – Taxa de Mortalidade das MPE de dois anos.....	47
Tabela nº 8 – Alíquotas Comércio (Anexo I) LC 123/2006.....	53
Tabela nº 9 – Alíquotas Comércio (Anexo I) LC 155/2016.....	54
Tabela nº 10 – Alíquotas Prestação de Serviço relacionadas no § 5º C do art. 18 (Anexo IV) LC 123/2006.....	54
Tabela nº 11 – Alíquotas Prestação de Serviço relacionadas no § 5º C do art. 18 (Anexo IV) LC 155/2016.....	54

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	08
1. ANÁLISE DO SIMPLES NACIONAL.....	10
1 Abordagem histórica.....	10
1.2 Conceitos iniciais relacionados ao Simples Nacional.....	15
1.2.1 Microempresa.....	15
1.2.2 Empresa de Pequeno Porte	17
1.2.3 Simples Nacional.....	18
1.3 A Constituição Federal de 1988 e as MPE.....	20
1.4 As MPE na economia nacional.....	25
2. ESTUDO COMPARATIVO DO TRATAMENTO	
TRIBUTÁRIO FAVORECIDO AS MPE.....	28
2.1 O Regime de Tributação das Empresas pelo Lucro Real.....	28
2.2 O Regime de Tributação das Empresas pelo Lucro Presumido.....	29
2.3 Análise comparativa do tratamento favorecido as MPE.....	31
2.3.1 Primeira análise comparativa.....	31
2.3.2 Segunda análise comparativa.....	33
2.4 Planejamento Tributário.....	35
2.5 O Tratamento Jurídico Favorecido às MPE no Direito Comparado.....	38
2.5.1 Argentina.....	39
2.5.2 Estados Unidos da América.....	40
2.5.3 Itália.....	42
2.5.4 Irlanda.....	44
3. ANÁLISE DOS FATORES DE MORTALIDADE E DE	
INCENTIVO ÀS MPE E O PAPEL DO SIMPLES	
NACIONAL.....	46
3.1 Estudo dos Fatores de Mortalidade das MPE.....	46
3.2 O papel da LC 155/2016 no incentivo ao crescimento das MPE.....	50
3.2.1 Teto de Faturamento.....	51
3.2.2 Análise dos anexos, faixas e alíquotas.....	53
3.3 A Problemática do Crescimento Lateral das Empresas.....	57
3.3.1 Conceito e consequências.....	57
3.3.2 O crescimento lateral das empresas e seu tratamento jurisprudencial.....	59
CONCLUSÃO.....	64
REFERÊNCIAS.....	68

INTRODUÇÃO

As microempresas e empresas de pequeno porte (MPE) são fatores determinantes no desenvolvimento socioeconômico do Brasil, o que se tornou mais evidente nas últimas décadas com o aumento da importância desse segmento no faturamento e na quantidade de empregos formais no país. A evolução e a cada vez maior participação das MPE na economia nacional se explica na natureza empreendedora do brasileiro.

A grande relevância que as MPE foram adquirindo ensejou a apreciação do legislador do tema na Constituição Federal de 1988. A Carta Magna determinou de forma expressa em seu texto o tratamento favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte através de tratamento jurídico diferenciado que buscasse incentivá-las pela simplificação de suas obrigações. Em 2003, com a Emenda Constitucional nº 42, o legislador asseverou que caberia a Lei Complementar regular esse tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte.

Com o intuito de regular a questão, foi publicada a LC 123/2006, denominada Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte e que instituiu o Simples Nacional, criado com a finalidade de oferecer tratamento diferenciado e favorecido às MPE através da simplificação de seus processos administrativos e tributários com o recolhimento dos impostos de competência da União, Estados e Municípios de forma unificada.

Entre os objetivos a que se pretende alcançar com a criação do Simples Nacional está o tratamento tributário favorecido e a simplificação de processos administrativos, mas além deles há a questão do incentivo ao crescimento dessas micro e pequenas empresas, fator que é inerente ao desenvolvimento econômico e social do país com a criação de mais empregos e aumento de recolhimento de impostos, mas que, no entanto, apenas uma análise pormenorizada da estrutura do instituto permitiria concluir se está de fato ocorrendo.

Nesse contexto, o presente trabalho objetiva analisar se a estrutura do Simples Nacional é eficaz quanto ao incentivo ao crescimento das microempresas e empresas de pequeno porte. Com esse intuito se mostra importante discorrer sobre o tratamento tributário favorecido comparado aos demais regimes de tributação associado ao conceito de planejamento tributário, além de analisar a figura do crescimento lateral das empresas e o comparativo das modificações implementadas pela LC 155/2016 nos anexos, faixas e alíquotas da LC 123/2006.

Devido à relevância do tema abordado, a realização da pesquisa conta com embasamento jurídico, doutrinário e jurisprudencial, visando alcançar uma análise jurídica em sua completude para buscar identificar se a legislação vigente vem alcançando os seus objetivos. Dada a grande participação das MPE na economia, o incentivo ao crescimento desta parcela de empreendedores pode colaborar sobremaneira com a situação financeira do Brasil.

O método de abordagem utilizado é o dedutivo, partindo de uma análise histórica e conceitual do Simples Nacional para posteriormente abordar a eficácia do instituto na prática. Já os métodos de procedimento por sua vez, são o monográfico e o comparativo. O primeiro é utilizado em razão da análise dos princípios e conceitos que determinaram a criação do Simples Nacional e da constitucionalidade do tratamento diferenciado às MPE. Já o método comparativo é empregado visando estabelecer parâmetros entre o tratamento diferenciado e o incentivo ao crescimento das MPE no Brasil e em diferentes países do mundo, além de comparar o Simples Nacional com as demais formas de tributação vigente e as modificações estruturais determinadas pela LC 155/2016 no texto legal da LC 123/2006.

Para tanto, o presente trabalho estrutura-se em três capítulos, apresentando-se no primeiro a abordagem histórica do Simples Nacional, os principais conceitos a ele relacionados, o tratamento constitucional dispendido à questão e a relevância das microempresas e empresas de pequeno porte na economia nacional. Os elementos retro mencionados são analisados em completude, para permitir a partir disso o estudo prático do instituto.

O segundo capítulo traz a análise prática do tratamento tributário favorecido oferecido pelo Simples Nacional em comparação com os demais regimes de tributação vigentes. Aborda também a questão do planejamento tributário e toda sua influência na gestão das MPE, trazendo de forma complementar um estudo comparativo sobre o tratamento jurídico favorecido concedido às MPE por países estrangeiros.

O terceiro e último capítulo traz o cerne do presente estudo, qual seja a análise da eficácia do Simples Nacional em fomentar o crescimento das microempresas e empresas de pequeno porte. Para isso são analisados fatores que determinam a mortalidade dessas empresas, a figura do crescimento lateral empresarial e as modificações impostas pela LC 155/2016 nos Anexos, Faixas e Alíquotas da LC 123/2006, mudanças essas intrinsecamente ligadas com a questão do incentivo ao crescimento. Em um último momento é analisado o tratamento jurisprudencial à problemática do crescimento lateral das empresas, tanto na esfera administrativa como na judicial.

1. ANÁLISE DO SIMPLES NACIONAL

1.1 Abordagem histórica

Não se pode precisar ao certo o momento exato em que as microempresas e empresas de pequeno porte surgiram no país nem o local onde isso se deu, embora registros históricos apontem que as pequenas propriedades tiveram origem na atividade produtiva colonial. Entretanto, é possível e necessário para a compreensão do objeto de estudo do presente trabalho, analisar a evolução histórica no Brasil da forma de tratamento favorecido e diferenciado as MPE através das diversas legislações ao longo dos anos, o que culminaria no ano de 2006 com a instituição do Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte através da Lei Complementar 123.

Historicamente, deve ser lembrado como uma primeira iniciativa acerca do incentivo aos pequenos empreendedores no país o Alvará de 28 de abril de 1809, assinado por D. João VI logo após a vinda da Família Real em 1808, que isentava produtos manufaturados no Brasil do imposto de exportação. Embora no plano fático a medida não tenha alcançado grande efeito, muito em virtude da devastadora concorrência do comércio com a Inglaterra, esta medida foi inovadora e emblemática à época por determinar uma quebra de paradigma, pois até então a Metrópole apenas desestimulara as atividades comerciais e industriais próprias no país (KARKACHE, 2009, p. 20).

Na primeira metade do Século XX, mais precisamente em 1945, o advento do Decreto Lei nº 7.661, a antiga Lei de Falências, tratou do tema ao prever um tratamento favorecido ao comerciante individual e ao pequeno comércio em sede de matéria criminal e de concordata. Posteriormente, no ano de 1964, a Lei Federal nº 4506, previu a isenção de imposto sobre a renda para firmas individuais que tivessem receita bruta inferior a cinco milhões de cruzeiros (CUNHA, 2010, p. 229).

A primeira definição legal do conceito de “pequeno comerciante” surge com o Decreto Lei nº 486/1969 (BRASIL, 1969), que dispunha sobre a escrituração e livros mercantis. Trata-se de um marco importante, uma vez que delimitou o início de uma distinção visando um tratamento favorecido a microempresa. O referido conceito consta no artigo 1º, parágrafo único do Decreto:

Art 1º Todo comerciante é obrigado a seguir ordem uniforme de escrituração, mecanizada ou não, utilizando os livros e papéis adequados, cujo número e espécie ficam a seu critério.

Parágrafo único. Fica dispensado desta obrigação o pequeno comerciante, tal como definido em regulamento, à vista dos seguintes elementos, considerados isoladamente ou em conjunto. (Vide Decreto nº 64.567, de 1969)

a) natureza artesanal da atividade;

b) predominância do trabalho próprio e de familiares, ainda que organizada a atividade;

c) capital efetivamente empregado;

d) renda bruta anual;

e) condições peculiares da atividade, reveladoras da exiguidade do comércio exercido.

Em 1972 foi fundado o Centro Brasileiro de Assistência Gerencial à Pequena e Média Empresa (CEBRAE), que surgiu como uma associação civil, sem fins lucrativos, tendo como sócios fundadores o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDE), a Financiadora de Estudos e Projetos S/A (FINEP) e a Associação Brasileira de Bancos de Desenvolvimento (ABDE). Tinha como finalidade a criação de um sistema de assistência à pequena e média empresa e se tornou um importante aliado das pequenas empresas brasileiras. Posteriormente tornou-se o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), tendo importante papel na evolução do tratamento favorecido as MPE (KARKACHE, 2009, p. 21).

Na sequência da evolução histórica das legislações acerca do tratamento favorecido as MPE no Brasil, necessário salientar a Lei Federal nº 6.468/1977, que dispôs sobre o regime simplificado de tributação no imposto sobre a renda para as pequenas empresas, determinando inclusive a isenção para aquelas que tivessem receita bruta anual não superior a cento e cinquenta mil cruzeiros. Alguns anos depois, em 1980, surgiu o Decreto Lei nº 1.780 que previa isenção de imposto sobre a renda para pequenas empresas e dispensa de obrigações acessórias, derivado do Plano Nacional de Desburocratização empreendido pelo Governo Federal, que resultou em uma medida relevante em âmbito nacional (CUNHA, 2010, p. 230).

Embora a existência das leis já citadas em relação ao tema, a primeira legislação que tratou de forma mais específica a questão foi a Lei nº 7.256/1984, que ficou conhecida como Estatuto da Microempresa. Recebeu essa nomenclatura por ter sido a primeira regulamentação de vulto no país a trazer em seu bojo assuntos de interesses das microempresas, visando conceder-lhes um tratamento diferenciado e simplificado quanto às esferas administrativa, trabalhista, creditícia e tributária (SOUTO, 2013, p. 3).

Acerca da importância da Lei nº 7.256/1984 no que tange o tratamento diferenciado as MPE, principalmente no período anterior à Constituição Federal de 1988, segue o entendimento de Cunha (2010, p. 231):

Em 1984 foi promulgada a Lei Federal n. 7.256, de 27 de novembro de 1984, que instituiu o Estatuto da Microempresa, prevendo um tratamento jurídico diferenciado, e “[...] que se notabilizou como o mais importante texto legislativo sobre o tema, no período anterior à Constituição de 1988”. O referido texto legal previa, além da definição de microempresa, benefícios tributários em relação a tributos federais e em relação a deveres instrumentais, assim como nos campos administrativo, trabalhista, previdenciário, creditício e de desenvolvimento empresarial, “[...] sem revogar os dispositivos anteriores concedendo isenções e estímulos nos aspectos especificamente não cogitados no texto respectivo”.

Em 05 de outubro de 1988 ocorre a promulgação da Constituição Federal de 1988 e com a Carta Magna vem a previsão expressa do legislador garantindo o direito a um tratamento diferenciado e favorecido às micro e às pequenas empresas, nos termos dos artigos 170, inciso IX e 179. A Lei Federal nº 7.256/84, que até então tratava do tema, foi recepcionada pelo texto constitucional, evidenciando-se uma norma jurídica que com ele não conflitava (CUNHA, 2010, p. 232).

Acerca da importância do favorecimento às MPE estar presente no texto máximo do Direito brasileiro, assevera Karkache (2009, p. 23):

Na Assembléia Nacional Constituinte de 1988, o tratamento favorecido às micro e pequenas empresas foi elevado ao **status de princípio constitucional**, inserido entre o elenco do artigo 170. Segundo EROS GRAU, sua inserção foi relativamente consensual e pacífica, e privilegiava o capital nacional. (Grifei)

A intenção do legislador ao tratar o tema do favorecimento às microempresas e empresas de pequeno porte como princípio constitucional é extremamente significativa, ao passo que o Brasil, Portugal e Peru são os únicos países do mundo que possuem previsão constitucional acerca do tema (KARKACHE, 2009, p. 75).

Após a Constituição Federal de 1988 abordar de forma direta a situação das MPE, surge no ano de 1990 o SEBRAE, com o escopo de fomentar o empreendedorismo e fortalecer as micro e pequenas empresas, como explicita Silva Neto (2011, p. 4):

Em 09 de outubro de 1990 em pleno governo do Presidente da República Fernando Collor e no chamado Sistema "S" do Brasil, surge o SEBRAE de forma autônoma e agora com "S" - SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS, o novo SEBRAE, foi instituído através do Decreto nº 99.570/1990 que complementa a Lei 8029, de 12 de abril de 1990 com várias diretrizes, dentre as quais destacamos a de fomentar o empreendedorismo para a criação de novos

negócios e fortalecimento das MPE existentes de forma competitiva e sustentável, contribuindo para a geração de postos de trabalho e renda. A entidade desvinculou-se da administração pública e transformou-se em uma instituição privada, sem fins lucrativos e de utilidade pública, mantida por repasses das maiores empresas do país, proporcionais ao valor de suas folhas de pagamento.

Em 1995, a Emenda Constitucional nº 6, de 15 de agosto, modificou o teor do inciso IX do artigo 170 da Constituição Federal (BRASIL, 1988), que dizia “IX – tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte”. O termo “capital nacional” desde cedo ensejou polêmica, e a referida Emenda Constitucional o modificou por “empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País”. Portanto, atualmente, a Carta Magna assegura tratamento favorecido às empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras, não mais necessariamente de capital nacional, e que tenham sua sede e administração no Brasil (KARKACHE, 2009, p. 23).

Em 28 de março de 1994, dez anos após o primeiro Estatuto da Microempresa, foi promulgada a Lei Federal nº 8864, a qual foi denominada Estatuto da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte e que assegurou um tratamento diferenciado e favorecido às MPE com ensejo no artigo 179 da Constituição Federal da República. No entanto, em relação à tributação, a referida legislação limitou-se a prever a simplificação de escrituração, não trazendo qualquer avanço no tocante aos benefícios fiscais constantes da legislação anterior. Permaneciam vigentes as leis anteriores recepcionadas pela CFR/88, como a Lei nº 7.256/84 (CUNHA, 2010, p. 234).

Uma nova legislação sobre o tema surgiu em 1996 com a promulgação da Lei nº 9.317, que instituiu o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, denominada Simples Federal. O Simples Federal não incluía os tributos de imposto sobre importação e exportação, imposto sobre operação financeira (IOF), fundo de garantia sobre tempo de serviço (FGTS) e imposto de renda retido na fonte (IRRF), os quais tinham que ser recolhidos em suas respectivas guias (NASCIMENTO, VIEIRA e DA SILVA, 2014, p. 9).

A Lei nº 9.317/96 tinha finalidade de instituir um regime distinto e favorecido em matéria tributária, no entanto se limitou às sociedades empresárias, excluindo os empresários individuais da possibilidade de optar por esse regime especial de tributação. Os empresários individuais e as sociedades empresarias não optantes pelo Simples Federal ainda podiam ter acesso ao tratamento favorecido das Leis nº 8.664/94 e 7.256/84 que continuavam em vigor (CUNHA, 2010, p. 235).

Em 1999 é promulgada a Lei Federal nº 9.841, de 5 de outubro, que institui o Novo Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, revogando as leis federais 8.864/94 e 7.256/84. Contudo, neste momento ainda tínhamos em vigor duas leis sobre o tema, o Estatuto de 1999 e o Simples Federal de 1996, o que fazia com que uma mesma sociedade empresária pudesse ter classificações distintas com base na lei utilizada (SOUTO, 2013, p. 5).

O passo definitivo para satisfação da pretensão do legislador expressa na Carta Magna se dá com a publicação da Lei Complementar nº 123/2006, denominada Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, a qual visa estabelecer vantagens sobre o tratamento diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte no que tange a Administração Direta, tendo origem nos artigos 170, inciso IX e 179 da Constituição Federal de 1988 (SOUTO, 2013, p. 6).

A existência de mais de uma legislação federal sobre o tema, além dos sistemas simplificados criados pelos Estados e Municípios deixava evidente a necessidade de uniformizar nacionalmente o cumprimento da Constituição Federal de 1988. Neste sentido é muito clara a explanação de Alexandre (2015, p. 848):

O STF entendia que o mandamento constitucional estava sendo cumprido em virtude da recepção da Lei 7.256/1984 que estabelecia “normas integrantes do Estatuto da Microempresa, relativas ao tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, nos campos administrativo, tributário, previdenciário, trabalhista, creditício e de desenvolvimento empresarial” (STF, Tribunal Pleno, MI 73/DF, Rel. Min. Moreira Alves, j. 07.10.1994, DJ 19.12.1994, p. 35.177).

Posteriormente, foi editada a Lei 8.864/1994 que, apesar de regulamentar o mandamento constitucional, não trouxe qualquer avanço no tocante aos benefícios fiscais estabelecidos na legislação anterior. Registre-se que, com o advento da Lei 9.841/1999 (Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte), restaram expressamente revogadas as Leis 7.256/1984 e 8.864/1994.

Na esfera federal, o tratamento diferenciado previsto no texto constitucional tornou-se mais efetivo com o advento da Lei 9.317/1996, sede normativa do Simples – Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

No âmbito dos Estados e Municípios, vários sistemas simplificados foram instituídos, de forma a trazer uma indesejável falta de uniformidade de tratamento entre empresas de idêntica capacidade contributiva situadas em pontos distintos do território nacional.

Visando solucionar o problema, a Emenda Constitucional 42/2003 incluiu uma alínea d no inciso III do art. 146 da Constituição Federal, prevendo que caberia à lei complementar nacional estabelecer normas gerais sobre a definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do ICMS, das contribuições previdenciárias a cargo do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, e da contribuição para PIS/Pasep.

Também foi inserido no art. 146 da Constituição parágrafo único autorizando que a lei complementar que veiculasse as normas gerais acima referidas instituisse um

regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. (Grifo no original)

O passo definitivo para satisfação da pretensão do legislador expressa na Carta Magna se dá com a publicação da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, denominada Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte. A Lei Complementar nº 123/06 revoga o Estatuto anteriormente vigente, bem como todos os previstos nas leis estaduais e municipais, e estabelece o Simples Nacional ou Super Simples tendo como finalidade prover o tratamento favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte no que tange a Administração Direta, tendo origem nos artigos 170, inciso IX e 179 da Constituição Federal de 1988 (SOUTO, 2013, p. 6).

Encerrado esse estudo inicial acerca da evolução das legislações nacionais que trataram ao longo da história do tema, passa-se a análise de alguns conceitos diretamente relacionados com a figura do Simples Nacional.

1.2 Conceitos iniciais relacionados ao Simples Nacional

1.2.1 Microempresa

Historicamente, o conceito de microempresa tem sido algo difícil de precisar, uma vez que essa definição tem se alterado ao longo dos anos de acordo com a evolução das legislações acerca do tema, envolvendo sempre as questões de faturamento e número de funcionários.

Segundo Martins (2014, p. 196), o conceito empresarial provém do Código Civil onde é definido como empresário aquele que exerce atividade empresarial de cunho econômico visando lucro, associando-se a essa premissa as peculiaridades da microempresa proveniente de seu Estatuto, resultando na ideia do empresário, pessoa jurídica ou correspondente que auferir no ano-calendário receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00.

No que tange o critério do número de funcionários, o SEBRAE (2014, p. 22) classifica na referida pesquisa como microempresa aquela que possui até nove pessoas ocupadas quando se tratar de atividade de serviço e comércio e até dezenove pessoas ocupadas quando a atividade for industrial.

Atualmente, o conceito de microempresa foi positivado expressamente pelo legislador no artigo 3º inciso I da Lei Complementar nº 123, nos seguintes termos (BRASIL, 2006):

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

I – no caso de microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais).

Na determinação do referido conceito o legislador utilizou-se de critério objetivo, estabelecendo um valor teto para enquadramento da atividade empresarial como de microempresa.

Ainda no tocante ao enquadramento no conceito de microempresa, o referido diploma legal enumerou no § 4º do artigo 3º uma série de situações que impossibilitam tal classificação (BRASIL, 2006):

§ 4º Não poderá se beneficiar do tratamento jurídico diferenciado previsto nesta Lei Complementar, incluído o regime de que trata o art. 12 desta Lei Complementar, para nenhum efeito legal, a pessoa jurídica:

I - de cujo capital participe outra pessoa jurídica;

II - que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior;

III - de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado nos termos desta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

IV - cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa não beneficiada por esta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

V - cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

VI - constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo;

VII - que participe do capital de outra pessoa jurídica;

VIII - que exerça atividade de banco comercial, de investimentos e de desenvolvimento, de caixa econômica, de sociedade de crédito, financiamento e investimento ou de crédito imobiliário, de corretora ou de distribuidora de títulos, valores mobiliários e câmbio, de empresa de arrendamento mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de previdência complementar;

IX - resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos 5 (cinco) anos-calendário anteriores;

X - constituída sob a forma de sociedade por ações.

XI - cujos titulares ou sócios guardem, cumulativamente, com o contratante do serviço, relação de pessoalidade, subordinação e habitualidade.

A utilização de critérios objetivos na classificação das microempresas, calçados nos conceitos de faturamento e número de funcionários é claramente necessário, uma vez que a Lei Complementar nº 123/2006 surgiu como verdadeiro marco regulador do tema, dispendo

sobre alterações necessárias a uniformização e simplificação do sistema e recolhimento dos tributos para esta modalidade empresarial no país, através da criação de regime único de arrecadação, aglutinando obrigações principais e acessórias (MARTINS, 2014, p. 195).

1.2.2 Empresa de Pequeno Porte

Assim como em relação às microempresas, o conceito de empresa de pequeno porte é algo difícil de determinar especificamente, uma vez que as definições se baseiam nas legislações que eram vigentes em relação ao tema em determinada época.

No entendimento de Ramos (2014, p. 1082), o conceito de empresa de pequeno porte surge como grande inovação com a criação da Lei nº 8.864/94, que trouxe essa figura com o intuito de tornar mais lento e gradual o caminho do microempreendedor na transição do regime jurídico simplificado para o geral. Portanto, o conceito de empresa de pequeno porte estaria relacionado aos mesmos fatores que determinam microempresa, quais sejam o faturamento e o número de funcionários, sendo uma espécie de passagem na transição entre os regimes jurídicos que regulam as empresas.

O SEBRAE (2014, p. 22) define empresa de pequeno porte, com base no quesito da quantidade de funcionários, aquela que possui de dez a quarenta e nove pessoas ocupadas quando se tratar de atividade de serviço ou comércio e de vinte a noventa e nove pessoas ocupadas quando a atividade é industrial.

As empresas de pequeno porte têm seu conceito definido objetivamente também pela Lei Complementar nº 123, no inciso II do art. 3º (BRASIL, 2006):

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

II - no caso de empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais).

Acerca da disposição legal que delimita o enquadramento das empresas de pequeno porte, é importante frisar que a Lei Complementar nº 155 de 27 de outubro de 2016 alterou esses limites, aumentando o teto de R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) para R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais).

Da mesma forma que as microempresas abordadas em item anterior, a classificação das empresas de pequeno porte segue critérios objetivos claros com o intuito de melhor delimitá-las, uma vez que as mesmas recebem tratamento diferenciado quanto a sua tributação pela Lei Complementar nº 123 de 2006. Além disso, possuem as mesmas excludentes de enquadramento das microempresas, elencadas no § 4º do art. 3º do referido diploma legal.

Além das microempresas e empresas de pequeno porte, necessário frisar que o Simples Nacional abarca também os Micro Empresários Individuais, que são as pessoas que trabalham por conta própria e se legalizam como pequeno empresário, devendo possuir um faturamento anual de no máximo R\$ 60.000,00 para se enquadrar na referida legislação.

1.2.3 Simples Nacional

Antes de se defrontar diretamente com o conceito do Simples Nacional, necessária se faz uma breve reflexão sobre a condição em que o instituto é criado. O princípio da isonomia, no que tange sua vertente tributária, impõe que haja um tratamento desigual aos sujeitos passivos que estejam em situação de desigualdade, na medida em que elas existam.

Nesse sentido, o legislador determinou através do artigo 179 da Constituição Federal de 1988, tratamento jurídico diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte em detrimento as médias e grandes empresas. Buscou-se que com essa proteção do Estado, essas empresas que são responsáveis pela geração da maioria dos empregos no Brasil, pudessem concorrer em uma economia de mercado. Tal proteção se dá, de acordo ainda com o texto legal da Carta Magna, por intermédio de incentivo despendido pelo Estado a esse grupo de empresas pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias (ALEXANDRE, 2015, p. 848).

A Lei Complementar 123/2006 que instituiu o Simples Nacional tem como grande viabilizador de sua criação a Emenda Constitucional nº 42/2003, tendo em vista que foi ela o instrumento normativo responsável pela inclusão da alínea d no inciso III e do parágrafo único do art. 146 da Constituição Federal (BRASIL, 1988):

Art. 146: Cabe a lei complementar:

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

d) definição do 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.

O estudo dos itens incluídos na Constituição Federal de 1988 pela Emenda Constitucional nº 42/2003 nos permite enxergar com clareza que o referido instrumento normativo buscou deixar ainda mais evidente a intenção do legislador sobre o tema tratamento favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte, reforçando uma posição que já era clara e deixando parâmetros nítidos para a futura criação da Lei Complementar 123/2006.

Em relação à delimitação do conceito do Simples Nacional, segue a definição de Alexandre (2015, p. 851):

Ao contrário do que afirmam os mais apressados, o Simples Nacional não é um sistema de imposto único nem uma etapa de migração para tal sistema. Trata-se, conforme analisado, de um regime de tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. (...) De qualquer forma, ressalvadas situações bastante específicas, é possível definir o Simples Nacional como um regime jurídico simplificado e favorecido, tendente a reduzir a burocracia e a carga tributária a que estão submetidas as microempresas e empresas de pequeno porte do País.

O Simples Nacional tem no cerne de sua criação a intenção de buscar a satisfação da vontade constitucional do legislador de oferecer tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte, através da simplificação de seus processos administrativos e tributários. Não obstante, uma análise mais pormenorizada do instituto permite observar a necessidade de um estudo por parte das empresas para verificação se de fato, no seu caso particular, a adoção do sistema é realmente eficaz no seu preceito de ser favorável e facilitador.

Com o escopo de delimitar o conceito do Simples Nacional, cabe observar que não se trata de um imposto novo, uma vez que não gera nenhuma obrigação tributária principal nova além daquelas já existentes. Além disso, não se resume meramente a um benefício fiscal ou incentivo de natureza extrafiscal. É certo que as regras do instituto se norteiam pelos princípios do favorecimento, da simplificação e redução das obrigações, bem como pelo tratamento jurídico diferenciado, entretanto reduzir o regime a apenas um conjunto de regras

fiscais e extrafiscais de benefício e incentivo é inconcebível mediante um estudo mais aprofundado do tema, tratando-se de estreitamento demasiado do seu campo de alcance jurídico (NAYLOR, 2008, p. 7).

No entendimento de Garcia (2015, p. 4), em uma tentativa de sintetizar ao máximo o conceito do Simples Nacional, pode-se dizer que se trata de um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável as microempresas e empresas de pequeno porte, que abrange a participação de todos os entes federados.

No mesmo sentido, é a definição de Marins e Bertoldi (2007, p.7):

O Simples Nacional é um regime especial de tributação por estimação objetiva, constituindo em microssistema tributário, material, formal e processual, que unifica a fiscalização, o lançamento e a arrecadação de determinados impostos e contribuições de competência da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, aplicável opcionalmente às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, com o escopo de atribuir a estes contribuintes tratamento fiscal diferenciado e favorecido, em caráter parcialmente substitutivo ao regime geral e compulsório.

A LC 123/2006, viabilizada pela Emenda Constitucional nº 42, além de todo caráter técnico, tem em sua criação um grande caráter socioeconômico. É notória sua vertente de política social de Estado, ao passo que tem como objetivo simplificar e favorecer as microempresas e empresas de pequeno porte, atingindo dessa forma os pequenos empreendedores do Brasil. Este fomento é de grande valia para a economia do país como um todo, uma vez que essas modalidades de empresas são extremamente importantes, seja na produção de empregos formais, seja no faturamento nacional.

Encerrada essa análise, passaremos a estudar a relação entre a Constituição Federal de 1988 e as micro e pequenas empresas, através das determinações contidas no texto constitucional acerca do tema.

1.3 A Constituição Federal de 1988 e as MPE

A grande relevância das microempresas e empresas de pequeno porte na esfera socioeconômica nacional ensejou a criação de dispositivos claros sobre o assunto na Carta Magna. A garantia constitucional a referida questão aparece em dois momentos distintos, ambos no capítulo que trata sobre os Princípios Gerais da Atividade Econômica, mais especificamente no inciso IX do art. 170 e no art. 179 da Constituição Federal da República (BRASIL, 1988):

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

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

Art 179: A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão as 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. **(Grifou-se)**

Essas passagens da Constituição Federal são verdadeiros marcos e possuem conteúdo de extrema importância no presente trabalho, motivos pelos quais ensejam uma análise pormenorizada de seu teor.

O caput do art. 170 baliza a ordem econômica do país como um todo, trazendo os conceitos de valorização do trabalho humano e livre-iniciativa, determinando a finalidade de garantir a todos brasileiros uma existência digna dentro dos ditames da justiça social, determinando princípios a serem seguidos nessa busca. No seu inciso IX, o princípio definido é o do tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte. Nos termos utilizados pelo legislador para definir o princípio, deve-se destacar o uso da palavra “favorecido”, que caracteriza muito claramente que o tratamento direcionado às empresas de pequeno porte não deve apenas ser diferenciado das demais, mas sim beneficiado, visando assim oferecer condições que facilitem e estimulem o desenvolvimento deste tipo de empresa.

Já o art. 179 da Constituição Federal (BRASIL, 1988) por sua vez, determina que União, Estados, Distrito Federal e Municípios dispensem às microempresas e empresas de pequeno porte tratamento jurídico diferenciado, visando incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias. Neste dispositivo o legislador foi ainda mais cristalino em sua intenção, explicitando inclusive como seria realizado o tratamento diferenciado as MPE, deixando evidente a intenção de incentivar através da simplificação das obrigações estas modalidades de empresas. Este artigo da Constituição teve normatização de fato com a criação da Lei Complementar nº 123/2006, a qual instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte.

A criação deste regime fiscal diferenciado representou a maior iniciativa de reforma tributária ocorrida no Brasil desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, principalmente ao se analisar a complexidade do sistema tributário vigente, uma vez que exerce influência direta sobre todas as esferas administrativas (União, Estados, Distrito

Federal e Municípios), podendo sua aplicação prática determinar novos entendimentos conceituais e técnicos para Sistema Tributário do País (MARINS e BERTOLDI, 2007, p. 13).

Acerca do assunto, Naylor (2008, p. 8):

O Simples Nacional surgiu da necessidade de o sistema tributário nacional tornar eficazes os princípios constitucionais do favorecimento às microempresas e empresas de pequeno porte, da simplificação e da redução das obrigações dessas empresas e do tratamento jurídico diferenciado a elas, dispostos explicitamente no art.170, IX e art.179 da Constituição Federal. (...) A função do Simples Nacional é justamente a de tornar eficazes os princípios tributários aplicáveis às microempresas e empresas de pequeno porte, princípios que, embora estejam previstos no texto constitucional desde a primeira redação da Lei Maior, ainda não haviam sido efetivados em razão da oposição eventual de seu conteúdo em relação à essência de alguns princípios muito prestigiados no sistema tributário nacional, como os princípios da isonomia entre os sujeitos passivos e da autonomia tributária dos entes da Federação. Comportando-se como um subsistema tributário especial, que assume um caráter parcialmente substitutivo ao sistema geral, o novo regime afasta ou limita parcialmente a eficácia de alguns princípios para tornar realmente efetivos outros, aplicáveis especialmente às microempresas e empresas de pequeno porte.

O inciso IX do art. 170 e o art. 179 demonstram, portanto, a clara intenção de um tratamento diferenciado e favorecido as microempresas e empresas de pequeno porte, situação que encontrava dificuldade em se observar na prática devido ao confronto com outros princípios constitucionais, fato que veio a ser solucionado com a criação da Lei Complementar nº 123/2006 a instituição do Simples Nacional.

Entretanto, a Emenda Constitucional nº 42/2003 que viabilizou a promulgação da Lei Complementar nº 123/2006, chegou a ser considerada inconstitucional por alguns juristas com base no argumento de que ela tenderia a abolir a forma federativa do Estado, o que é cláusula pétrea da Constituição Federal, conforme seu art. 60, §4º, I. Estes juristas embasavam essa alegação em duas consequências da Emenda, que seriam: redução substancial das competências tributárias dos entes políticos, concentrando na União a prerrogativa de legislar sobre a tributação das microempresas e empresas de pequeno porte e; redução substancial das receitas próprias dos entes políticos, concentrando na União o recolhimento de tais tributos, que deverão ser posteriormente distribuídos aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (NAYLOR, 2008, p. 12).

Em defesa da constitucionalidade da Emenda Constitucional nº 42/2003, segue a argumentação de Naylor (2008, p. 12):

A hipótese de ocorrência da segunda consequência mencionada é completamente improvável e não se pode depreendê-la após uma leitura mais cuidadosa do texto constitucional. O parágrafo único do art. 146 da Lei Maior explicita o princípio da arrecadação única de tributos e contribuições federais, estaduais e municipais que

deverá orientar o regime especial; não indica, no entanto, a União como ente político incumbido de realizar a arrecadação e, mesmo que assim o fizesse, isto por si só não traria nenhum prejuízo às receitas próprias dos demais entes federados, já que o inciso III do dispositivo mencionado proíbe, com todas as letras, qualquer retenção ou condicionamento na distribuição das parcelas do produto da arrecadação centralizada que cabem aos Estados, Distrito Federal e Municípios. Quanto à primeira consequência mencionada por Barreirinhas, a criação, mediante lei complementar, de regras nacionais que definam o tratamento tributário favorecido e diferenciado às microempresas e às empresas de pequeno porte, matéria constitucional já prevista no art.170, IX e no art. 179 do texto original da Lei Maior, não implicará redução das competências tributárias constitucionalmente conferidas aos entes políticos. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios continuarão a legislar sobre seus impostos, de acordo com suas diretrizes locais e suas políticas tributárias próprias. O que as regras nacionais vêm trazer são algumas limitações ao direito de os entes federados tributarem as pequenas empresas. Tais limitações, porém, estão longe de significarem uma tendência à abolição da forma federativa de Estado; em vez disso, devem ser vistas como a concretização de objetivos há muito tempo previstos no texto da Carta Magna e interpretadas como uma reafirmação da Federação.

No campo de análise estritamente jurídico, considera-se uma medida extremamente válida e que busca apenas satisfazer algo que já era a vontade do legislador desde a publicação da Carta Magna, o que se deu 18 (dezoito) anos antes da LC 123/2006, mas que, no entanto, encontrava no plano fático, grandes dificuldades para sua eficácia.

O Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte traz no seu teor a determinação do tratamento diferenciado e favorecido e a definição de microempresa e empresa de pequeno porte, além de regulamentações técnicas como medidas para inscrição e baixa das empresas, rol dos impostos e contribuições abarcadas pelo Simples Nacional, vedações ao ingresso e alíquotas e bases de cálculo.

A LC 123/2006 também foi considerada por alguns juristas, como Robinson Barreirinhas, inconstitucional por ter extrapolado a sua competência em dois aspectos: o art. 146, III, d e parágrafo único da Lei Maior, determinaria apenas a competência de a lei complementar instituir regime único, não dizendo em parte alguma, que a Lei Complementar deverá submeter os Estados e Municípios a tal regime único e; o texto constitucional possibilita seja estabelecido, através de lei complementar, regime único de arrecadação, não prevendo e não comportando a unificação da tributação de espécies impositivas estaduais ou municipais. Enquanto isso, a Lei Complementar nº123/2006 cria regime de tributação, um tributo único nacional, abrangendo não só tributos que se inserem no âmbito da competência da União, mas avançando sobre fatos geradores de ISS e ICMS praticados pelos contribuintes optantes pelo Simples Nacional, impostos estes reservados pela Constituição Federal à competência tributária de Estados e Municípios (NAYLOR, 2008, p. 13).

Acerca das discussões de que a LC 123/2006 seria inconstitucional, são esclarecedores os entendimentos de Naylor (2008, p. 14 e seguintes):

O primeiro aspecto analisado por Silva diz respeito à obrigatoriedade de aplicação do Simples Nacional pelos Estados, Distrito Federal e Municípios. (...) Os enunciados dos dispositivos constitucionais evidenciam claramente a intenção de tornar possível a criação, mediante lei complementar, de um regime único da arrecadação, opcional para o contribuinte, que envolva impostos e contribuições federais, estaduais e municipais, cujo recolhimento seja unificado e centralizado, em que haja, entre os entes federados, a distribuição imediata das parcelas do montante recolhido pertencentes a cada um deles, sendo proibidos condicionamentos ou retenções de qualquer espécie. E, sobretudo, um regime único que, ao entrar em vigor, de forma automática e independente da vontade de qualquer um dos entes federados, revoga implacavelmente todos os regimes especiais criados pelos entes federados para a tributação de microempresas e empresas de pequeno porte. (...) A questão importante acerca da previsão constitucional em análise não é a da obrigatoriedade do regime único especial aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, é a da possibilidade conferida aos pequenos empresários de optarem pelo tratamento tributário diferenciado e mais favorecido independentemente da vontade individual de cada ente da Federação. Esta possibilidade foi indiscutivelmente aproveitada, sem extrapolações de competência, pela Lei Complementar nº123/2006, com a instituição do Simples Nacional.

A segunda crítica desferida por Silva à lei referida é com relação a ela ter instituído um regime especial de tributação, extrapolando sua competência, expressa no texto constitucional, de instituir apenas regime único de arrecadação. (...) Observe-se que “cobrar tributos/impostos” se apresenta como sentido de uso corrente de ambos os vocábulos, arrecadar e tributar. Ou seja, mesmo através de técnica de interpretação gramatical, conclui-se que a diferença de sentido entre as duas palavras é menos “larga” do que se afirma. No entanto, a mera interpretação literal de vocábulos, considerados isoladamente do contexto axiológico em que todo o sistema normativo constitucional está inserido, tem pouca serventia prática, seja para fins científicos ou em prol da realização efetiva dos objetivos da Federação. (...) O Simples Nacional estabeleceu uma “cobrança” única, centralizada e menos onerosa do montante total resultante da tributação de dois impostos e quatro contribuições da União (IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS, Contribuição Previdenciária), um imposto de competência estadual (ICMS) e um imposto de competência municipal (ISS). O regime, porém, não instituiu nenhum novo tributo, apenas determinou, relativamente aos referidos e já existentes tributos, a aplicação de alíquotas limites por faixa de receita bruta, a serem aplicadas na tributação dos micro e pequenos empresários que optarem por este tratamento tributário diferenciado. O Simples Nacional não corresponde, portanto, à definição de “tributo único federal” tanto afirmada por Silva.

A presente pesquisa até aqui desenvolvida permite-nos constatar que a LC 123/2006 tem como premissa concretizar a busca pelo cumprimento dos ditames constitucionais expressos na Constituição Federal de 1988 e reforçados pela Emenda Constitucional nº 42/2003, sem extrapolar o âmbito de sua competência, não havendo, portanto, razões para que sua validade no ordenamento jurídico brasileiro não seja reconhecida.

1.4 As MPE na economia nacional

As microempresas e empresas de pequeno porte (MPE) possuem um relevante papel socioeconômico no país, algo que vem se observando mais claramente nos últimos trinta anos, importância essa que se mostra incontestável quando da análise dos dados.

Nesse sentido, seguem alguns dados obtidos por pesquisa do SEBRAE (2014, p. 7):

As MPE geraram, em 2011, 27% do Produto Interno Bruto do Brasil – ou seja, mais de um quarto do PIB brasileiro é gerado pelos pequenos negócios;
Esse percentual vem aumentando na série histórica, iniciada em 1985, quando esse indicador representava 21% do PIB e em 2001, 23,2%;
Em relação ao número de empresas as MPE representaram, em 2011, nas atividades de serviço e de comércio, respectivamente, 98% e 99% do total de empresas formalizadas;
Em relação ao emprego, as MPE representavam 44% dos empregos formais em serviços, e aproximadamente 70% dos empregos gerados no comércio;
Cerca de 50% das remunerações do setor formal de comércio foram pagas, em 2011, por MPE.

Uma rápida análise dos números nos permite concluir pela grande importância que os pequenos negócios possuem em nosso país. A participação das microempresas e empresas de pequeno porte na economia vem crescendo de forma extremamente acentuada, resultando em termos de valores absolutos, em um salto no faturamento de R\$ 144 bilhões para incríveis R\$ 599 bilhões, no curto espaço de tempo compreendido entre os anos de 2001 e 2011, conforme a mesma pesquisa realizada pelo SEBRAE (2014, p. 6). Além disso, o mesmo estudo demonstra que as MPE representam esmagadora maioria no número total de empresas formalizadas, chegando a números como o de 99% das empresas de comércio do país, evidenciando de forma muito explícita sua importância socioeconômica.

Em um comparativo com países desenvolvidos, é interessante destacar que o desempenho das MPE em suas economias é em geral semelhante ao que se observa aqui. Nestes, elas também se constituem como maioria absoluta das firmas, entretanto, embora possam existir distorções nos parâmetros de enquadramento referente ao tamanho das empresas entre esses países e o Brasil, a participação das MPE é substancialmente maior em países economicamente mais desenvolvidos, quando se verifica que a contribuição no emprego total é de 66% e no PIB de 47%, conforme dados da OCDE relativos ao ano de 1996. A interpretação desses dados permite-nos concluir que existe um ambiente legal mais favorável para o segmento e uma maior produtividade das empresas de menor porte nos países desenvolvidos (VIEIRA, 2007, p. 19).

A evolução da capacidade de interferência das micro e pequenas empresas na economia nacional é evidente e provém muito do espírito empreendedor que o brasileiro possui por essência e que tem parcela significativa de contribuição com o país, inclusive nos momentos de crise. Neste sentido são os dados do SEBRAE (2014, p. 55) sobre a importância das MPE no período entre 2009 e 2011 por setor da economia:

No Setor de Serviços as MPE - geraram 36,3% do total do valor adicionado do setor; representavam 98,1% do número de empresas; empregaram 43,5% dos trabalhadores; e, pagaram 27,8% das remunerações de empregados no período; § No Setor de Comércio as MPE - geraram 53,4% do total do valor adicionado do setor; representavam 99,2% do número de empresas; empregaram 69,5% do pessoal ocupado no setor; e, pagaram 49,7% das remunerações dos empregados do setor no período;

No Setor Industrial as MPE – geraram 22,5% do valor adicionado do setor; representavam 95,5% do número de empresas; empregaram 42% do pessoal ocupado no setor; e pagaram 25,7% das remunerações de empregados no período.

Em um país de dimensões continentais como o Brasil, outro fator a ser apreciado é a interiorização do desenvolvimento. Nesse sentido, utilizando dados obtidos pelo IBGE no Censo Demográfico 2000, esclarece Vieira (2007, p. 20):

A importância das micro e pequenas empresas se traduz com maior intensidade na economia dos estados brasileiros através daqueles municípios que não dispõem de grandes empresas industriais, comerciais ou de serviços. Nesses municípios as MPE são responsáveis por 100% dos empregos e ocupações existentes, com exceção dos servidores públicos. Segundo o IBGE (Censo Demográfico 2000), cerca de 70% dos municípios brasileiros apresentam população igual ou inferior a 20 mil habitantes. Com algumas exceções, eles têm suas economias centradas principalmente nos pequenos negócios, sejam nos ramos da agricultura e pecuária como da indústria, comércio e serviços. Nesses municípios, o número registrado de médias e grandes empresas é relativamente pequeno, sendo que na maioria deles não se encontram grandes empresas. Dessa forma, as micro e pequenas empresas, na maior parte dos estados, são responsáveis pela interiorização do desenvolvimento, são elas que promovem a movimentação da renda, dos salários, através dos empregos gerados, da indução de novos negócios e da venda dos seus produtos e serviços, dinamizando assim, as economias locais e regionais. Mesmo nas cidades de médio porte e grandes metrópoles, onde se concentram as médias e grandes empresas, o número de MPE é sempre expressivo e importante, porque elas empregam a grande massa de pessoas que estão no mercado de trabalho e não são absorvidas pelas MGE. Elas se destacam especialmente nos bairros, empregando a mão-de-obra local na fabricação e comercialização de produtos que atendem às necessidades básicas da população, tais como: construção, vestuário, calçados, alimentos, bebidas, móveis, limpeza, higiene e perfumaria, medicamentos, combustíveis, editorial, gráfico e embalagens e a prestação de serviços diversos como de mecânica automotiva, de hospedagem e alimentação, de transportes, de beleza, de educação, de entretenimentos, de informática e acesso à Internet, entre outros.

Não havendo dúvidas da importância e do alcance das micro e pequenas empresas não só na economia como na sociedade brasileira como um todo, há de se exigir dos governantes a

busca constante por formas de desenvolver esses tipos de empresas. Nesse sentido, assevera Martins (2014, p. 200):

Enquanto se busca caminho seguro de reduzir ao máximo a informalidade dessas atividades, preocupando-se com o custo-benefício compatível com o porte do negócio empresarial, seguro torna-se afirmar que a simplificação somente pode ser acompanhada mediante documentos eletrônicos, eliminação de papéis, descontinuidade de rotinas diárias e outras exigências feitas pelo Poder Público. Acolhe-se, positivamente, a inserção do Estatuto voltado para gerar ambiente favorável no tocante à microempresa e às empresas de pequeno porte (...), sendo as que mais contratam e oferecem oportunidades na prestação de serviços ou na cadeia produtiva; (...) É certo que o legislador conferiu às referidas empresas declaração eletrônica, contendo os dados dos serviços prestados, ou tomados de terceiros; porém a complexidade do regime tributário, a incidência em cascata de impostos, contribuições e obrigações acessórias, tudo isso vai de encontro à expectativa e gera desestímulo à atividade do pequeno empreendedor.

Constatada a abrangência e a importância das MPE no Brasil, resta clara a importância socioeconômica que este tipo de atividade tem, sendo necessária atenção especial das autoridades a elas e cumprimento dos preceitos jurídicos de fomento ao seu crescimento.

2. ESTUDO COMPARATIVO DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO FAVORECIDO AS MPE

A simples leitura do artigo 170, inciso IX da Constituição Federal de 1988 nos permite observar a clara intenção do legislador em oferecer tratamento favorecido as microempresas e empresas de pequeno porte, intenção essa que se pretende materializar com a criação do Simples Nacional através da LC 123/2006. Entretanto, essa pretensão só pode ser confirmada analisando-se as demais formas de tributação vigentes no país em um prisma de comparação com o instituto trabalhado nesta pesquisa.

2.1 Regime de Tributação das Empresas pelo Lucro Real

O Lucro Real é uma das três formas vigentes de tributação das empresas no Brasil. É de certa forma o regime geral, fato que não impede que seja o mais complexo. Consiste em uma regra geral para apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Geral sobre o Lucro Líquido da Pessoa Jurídica.

Conforme o próprio nome do instituto sugere, trata-se da tributação feita levando-se em conta o lucro realmente apurado em um exercício financeiro. Em virtude disso, carrega como vantagem o fato de que, caso a empresa não alcance lucro ela não recolherá esses tributos (ZANATTA e MARONI NETO, 2006, p. 6).

De acordo com Lei 9.718/98 (BRASIL, 1998) as Pessoas Jurídicas enquadradas nas condições a seguir estão obrigadas a optar pela tributação com base no lucro real, enquanto para as demais Pessoas Jurídicas a tributação pelo lucro real é uma opção:

Art. 14: Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 12.814, de 2013).

II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;

III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;

IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;

V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;

VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio.(Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

Acerca dos impostos federais incidentes nas empresas optantes pelo Lucro Real e das características desta forma de tributação, segue o entendimento de Santos e Oliveira (2008, p. 5):

Os impostos Federais incidentes nas empresas optantes pelo Lucro Real são o PIS, a COFINS, o IRPJ e a CSLL, sendo os dois primeiros apurados mensalmente sobre o faturamento e os dois últimos anualmente ou trimestralmente, tendo como base o Lucro Líquido contábil, ajustado pelas adições, exclusões e compensações permitidas ou autorizadas pelo Regulamento do Imposto de Renda. A palavra “real” é utilizada em oposição ao termo presumido, com o principal objetivo de exprimir o que existe de fato, verdadeiramente, no sentido de ser aceito para todos os fins e efeitos de direito. A apuração do lucro real envolve maior complexidade na execução das rotinas contábeis e tributárias, para a completa escrituração das atividades e posterior apuração do lucro real, que é a base para cálculo dos tributos como IRPJ e a CSLL das empresas que não podem ou não querem optar pelo lucro presumido. Para que o resultado seja apurado corretamente, o contador deve adotar uma série de procedimentos corriqueiros no ambiente profissional, como a rigorosa observância aos princípios contábeis, constituição de provisões necessárias, completa escrituração fiscal e contábil, preparação das demonstrações contábeis (Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado do Exercício – DRE, Balancetes) e livros (Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, Entrada e Saída e Livro Registro de Inventário).

Trata-se, portanto, do regime geral de tributação no país, que será obrigatório geralmente para as maiores empresas e que demanda uma maior observância de preceitos contábeis para sua correta aplicação.

2.2 Regime de Tributação das Empresas pelo Lucro Presumido

O lucro presumido é uma das formas de tributação das empresas vigente no Brasil, podendo ser considerado uma forma de tributação simplificada do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido quando comparado com o Lucro Real.

O teto do valor de faturamento em que as empresas podem optar pelo Lucro Presumido foi estendido pela Lei nº 12.814/2013. Nesse sentido, os limites atuais em que a empresa pode aderir por este regime tributário encontram-se expressos na Lei nº 9.718/1998 (BRASIL, 1998), nos termos a seguir:

Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário.

§ 2º Relativamente aos limites estabelecidos neste artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerada segundo o regime de competência ou de caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido.

No entendimento de Coêlho (2012, p. 638), o sistema de tributação através do lucro presumido consiste em um regime presuntivo, simplificado, ancorado na aplicação em massa da lei, que é aplicado a determinadas pessoas jurídicas que optaram por ele.

Como as empresas que podem optar pelo lucro presumido são aquelas que devido a seu faturamento não estão obrigadas a ser tributadas pelo Lucro Real, essa forma de tributação acaba sendo a que normalmente rivaliza com o Simples Nacional quando da opção do empresário.

No que tange a apuração e a base de cálculo para o lucro presumido, assevera De Oliveira (2009, p. 71):

O Lucro presumido é apurado trimestralmente, com períodos de apuração encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro.

A base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Presumido é obtida pela multiplicação de percentuais fixados pela legislação, de acordo com a atividade de cada empresa, pela receita bruta auferida no trimestre, sendo o resultado acrescido das demais receitas, rendimentos e ganhos de capital, na forma da Lei 9.430/96.

Uma clara desvantagem que este sistema de tributação possui em uma comparação direta com o lucro real é a de que não é possível compensar prejuízos, uma vez que conforme a própria nomenclatura indica, esse regime presume que a empresa sempre tem lucro, o que faz com que ela sempre pague imposto, algo que atinge principalmente as empresas de faturamento sazonal (DE OLIVEIRA, 2009, p. 72).

O conceito do lucro presumido se modificou ao longo dos anos, seguindo duas tendências: excluir as grandes empresas que ficariam voltadas ao lucro real e aumentar a arrecadação através do aumento do número de alíquotas com percentuais mais altos. Com a criação do Simples Federal ainda anterior ao Simples Nacional, passou a ser considerado erroneamente uma espécie de etapa tributária intermediária entre as pequenas e grandes empresas, algo como a “adolescência” no processo de evolução empresarial. Entretanto, o

lucro presumido deve ser encarado como uma alternativa tributária ao lucro real, escolhido após uma análise comparativa entre os dois sistemas no caso concreto (DE OLIVEIRA, 2009, p. 61).

2.3 Análise comparativa do tratamento favorecido às MPE

Feita uma breve reflexão sobre os conceitos e principais características das duas outras formas de tributação de empresas vigentes no Brasil, quais sejam o Lucro Real e o Lucro Presumido, este momento da pesquisa destina-se a verificar se de fato a pura e simples adoção do sistema de tributação através do Simples Nacional por uma microempresa e uma empresa de pequeno porte acarreta o tratamento favorecido que a Constituição Federal de 1988 preconiza.

Para buscar este esclarecimento o método utilizado será a comparação da tributação de uma empresa quando adotando o sistema do Simples Nacional e o Lucro Presumido. Como o sistema do Lucro Real se destina principalmente a empresas grandes, com um faturamento anual superior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais), valor esse que foge da possibilidade de aplicação do Simples Nacional, e como na prática as MPE ficam realmente divididas entre a adoção do Simples e do Lucro Presumido, não será objeto da presente comparação empresas tributadas pelo Lucro Real.

Imprescindível apontar que no presente estudo serão utilizadas as alíquotas vigentes do Simples Nacional, não obstante a publicação da Lei Complementar 155/2016, a qual produzirá efeitos a partir de 1º de janeiro de 2018 e altera as faixas e alíquotas do instituto.

2.3.1 Primeira análise comparativa

Para a primeira análise será utilizado para fins de comparação em relação à tributação pelo Simples Nacional e pelo Lucro Presumido uma pequena empresa com faturamento anual de R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais). Esta empresa tem como atividade a prestação de serviço como escola de língua estrangeira, constante do § 5º, I do art. 18 da Lei Complementar 123/2006.

Uma empresa nessas condições encontra a sua faixa com alíquota de tributação no Simples Nacional no Anexo VI da Lei Complementar 123/2006, na faixa de empresas que faturam entre R\$ 1.980.000,00 e R\$ 2.160.000,00, incidindo sobre o valor 21,97% a título de alíquota, com todos os impostos federais, estaduais e municipais inclusos em um boleto.

Tabela nº 1 – Empresa prestadora de serviço – Escola de língua estrangeira. Tributação pelo **Simples Nacional**

Anexo VI	Faturamento Anual	Alíquota	Valor anual a recolher
§ 5º, I do art. 18	R\$ 2.000.000,00	21,97%	R\$ 439.400,00

Fonte: elaborado pelo autor a partir da Lei Complementar 123 (BRASIL, 2006)

Sobre essa mesma escola de idiomas, com os valores compatíveis com a tributação através do Lucro Presumido incidiria uma alíquota de 21,76% de seu faturamento anual a título de impostos.

Para chegar à alíquota a incidir sobre a empresa através do Lucro Presumido, o ISS utilizado foi de 4%, que é a alíquota referente a empresas que prestam serviço de curso de idiomas na cidade de Santa Maria - RS. Além disso, foi necessário estipular quanto da receita bruta desta empresa é gasto com Folha de Pagamento, uma vez que a alíquota incidente na tributação pelo regime do Lucro Presumido a título de folha de pagamento oscila conforme a porcentagem da renda bruta que a empresa gasta com este quesito. Escolheu-se a porcentagem aleatória de 30% da receita bruta utilizada para pagar a folha de pagamento. Em virtude disso, o cálculo para descobrir a alíquota que incide a título de folha de pagamento foi: Folha de Pagamento é 30% de (INSS 20% + INSS Terceiros 5,8% + SAT 2%), resultando em 8,34%.

Importante frisar que na porcentagem total de 21,76% incidem além da folha de pagamento e do ISS já citados, valores relativos à PIS/PASEP, COFINS, CSLL, IRPJ e adicional de IRPJ, discriminados individualmente seus valores na Tabela nº 3.

Tabela nº 2 – Empresa prestadora de serviço – Escola de língua estrangeira. Tributação pelo **Lucro Presumido**

Faturamento Anual	Onerosidade com Folha de Pagamento	Alíquota	Valor anual a recolher
R\$ 2.000.000,00	30% do faturamento anual	21,76%	R\$ 435.200,00

Fonte: elaborado pelo autor a partir de ferramenta calculadora do Grupo A TARDE (2016)

Tabela nº 3 – Discriminação das alíquotas por imposto. Tributação pelo **Lucro Presumido**

Imposto	Alíquota	Valor anual a recolher
PIS/PASEP	0,65%	R\$ 13.000,00

COFINS	3%	R\$ 60.000,00
CSLL	2,88%	R\$ 57.600,00
IRPJ	2,40%	R\$ 48.000,00
Adicional de IRPJ	0,49%	R\$ 9.800,00
Folha de Pagamento	8,34%	R\$ 166.800,00
ISS	4%	R\$ 80.000,00
Total Lucro Presumido	21,76%	R\$ 435.200,00

Fonte: elaborado pelo autor a partir de ferramenta calculadora do Grupo A TARDE (2016)

Acerca do comparativo trazido nesta análise, deve-se frisar que foi utilizado um valor baixo de gasto com folha de pagamento, de modo a acentuar a diferença da onerosidade, uma vez que a tributação pelo regime do lucro presumido é mais onerosa quando a empresa gasta mais com folha de pagamento. A presente questão busca demonstrar que nem sempre o Simples Nacional é necessariamente mais benéfico. No caso apresentado, o gasto anual desta empresa de pequeno porte prestadora de serviço como uma Escola de língua estrangeira caso optasse pelo Simples Nacional seria de R\$ 439.400,00, enquanto pelo Lucro Presumido seria R\$ 435.200,00, representando a diferença de R\$ 4.200,00, sendo nessa situação o Lucro Presumido a forma mais benéfica de tributação para o contribuinte.

2.3.2 Segunda análise comparativa

A segunda análise do presente estudo comparativo realizado entre a tributação através do Simples Nacional e do Lucro Presumido, será feita em relação a uma empresa que atua com Locação de Bens Móveis, o que faz com que ela se enquadre no Anexo III da Lei Complementar 123/2006 no que tange suas alíquotas por faixa de faturamento através do Simples Nacional. Esta empresa possui um faturamento anual de R\$ 800.000,00.

Do estudo do Anexo III depreende-se que esta empresa encontra-se na faixa das que faturam entre R\$ 720.000,01 e R\$ 900.000,00, incidindo sobre ela no Simples Nacional uma alíquota de 11,4%, valor que já inclui os impostos federais, estaduais e municipais e que serão pagos em um único boleto.

Tabela nº 4 – Empresa de Locação de Bens Móveis. Tributação pelo **Simple Nacional**

Anexo III	Faturamento Anual	Alíquota	Valor anual a recolher
Locação de Bens Móveis	R\$ 800.000,00	11,40%	R\$ 91.200,00

Fonte: elaborado pelo autor a partir da Lei Complementar 123 (BRASIL, 2006)

Essa mesma empresa de Locação de Bens Móveis, com os valores compatíveis com a tributação através do Lucro Presumido, pagaria uma alíquota de 14,49% de seu faturamento anual a título de impostos.

Para chegar à alíquota a incidir sobre a empresa através do Lucro Presumido foi necessário estipular quanto da receita bruta desta empresa é gasto com Folha de Pagamento, uma vez que, conforme explicado na análise comparativa anterior, a alíquota a incidir a título de Folha de Pagamento oscila de acordo com o que a empresa gasta com este quesito. Estipulou-se 20% da receita bruta anual gasta com folha de pagamento, a mesma porcentagem da análise anterior, resultando na alíquota de 5,56%.

Importante frisar que na porcentagem total de 14,49% incidem além da folha de pagamento e do ISS já citados, valores relativos à PIS/PASEP, COFINS, CSLL, IRPJ e adicional de IRPJ, discriminados individualmente seus valores na Tabela nº 6.

Tabela nº 5 – Empresa de Locação de Bens Móveis. Tributação pelo **Lucro Presumido**

Faturamento Anual	Onerosidade com Folha de Pagamento	Alíquota	Valor anual a recolher
R\$ 800.000,00	20% do faturamento anual	14,49%	R\$ 115.920,00

Fonte: elaborado pelo autor a partir de ferramenta calculadora do Grupo A TARDE (2016)

Tabela nº 6 – Discriminação das alíquotas por imposto. Tributação pelo **Lucro Presumido**

Imposto	Alíquota	Valor anual a recolher
PIS/PASEP	0,65%	R\$ 5.200,00
COFINS	3%	R\$ 24.000,00
CSLL	2,88%	R\$ 23.040,00

IRPJ	2,40%	R\$ 19.200,00
Folha de Pagamento	5,56%	R\$ 44.480,00
Total Lucro Presumido	14,49%	R\$ 115.920,00

Fonte: elaborado pelo autor a partir de ferramenta calculadora do Grupo A TARDE (2016)

Os dados comparados nesta segunda análise corrobora a intenção do legislador expressa através da previsão constitucional de tratamento favorecido as micro e pequenas empresas e da Lei Complementar 123/2006. No caso apresentado, esta empresa de pequeno porte Locadora de Bens Móveis possui uma grande vantagem ao optar pelo Simples Nacional em detrimento ao Lucro Presumido, pois além de recolher todos os impostos de forma mais simplificada, tem um ganho financeiro com redução significativa do valor a recolher. Caso optasse pelo Simples Nacional o valor anual a recolher seria de R\$ 91.200,00, enquanto pelo Lucro Presumido seria R\$ 115.920,00, significando uma grande diferença de R\$ 24.720,00, ficando evidente que o Simples Nacional seria a melhor escolha para o contribuinte nesta situação apresentada.

Realizadas as duas análises comparativas e observados os resultados distintos, sendo em um caso o Lucro Presumido mais favorável e em outro o Simples Nacional, evidencia-se a necessidade de estudo do conceito acerca do planejamento tributário, prática que irá permitir a MPE optar corretamente pelo sistema de tributação menos oneroso.

2.4 Planejamento Tributário

O fato de o Simples Nacional não ser mais favorável as MPE na totalidade dos casos, como apresentado na primeira análise comparativa, faz com que as empresas necessitem realizar um estudo para decidir qual forma de tributação utilizar na busca por uma tributação menos onerosa. Surge então com força a questão do planejamento tributário, que será este estudo de caso direcionado a verificar no caso concreto de cada empresa qual a forma de tributação ideal.

O conceito de Planejamento Tributário não pode ser considerado algo novo, no entanto sua aplicabilidade tem se demonstrado cada vez mais necessária no mundo dos negócios. Isso se deve a extensa carga tributária vigente no país, o que faz com que as empresas trabalhem com uma margem de lucro muito curta. A esse fator soma-se a crise

econômica enfrentada recentemente, itens que acarretam na busca incessante dos empresários e gestores de empresa por formas de otimizar os lucros, restando o planejamento tributário como uma saída cada vez mais eficaz para esse problema.

Acerca do conceito de planejamento tributário e as nuances dessa perspectiva, é esclarecedor o posicionamento de Paulsen (2014, p. 247):

O planejamento tributário é o estabelecimento de estratégias para a realização de atos e negócios ou mesmo de toda uma atividade profissional ou empresarial com vista ao menor pagamento de tributos.

A compreensão e o enfrentamento das questões relativas aos limites do planejamento tributário exige a ponderação do livre exercício de atividade econômica e da liberdade em geral, de um lado, com a capacidade contributiva e a solidariedade social, de outro.

O debate não se restringe à análise da validade e eficácia de atos de direito privado. Impende que se proceda à análise da legitimidade das opções realizadas sob a perspectiva específica do Direito Tributário, com seus fundamentos e perspectivas. É preciso que se tenha em consideração o dever fundamental de pagar tributos e os princípios próprios da tributação, o que envolve não apenas a segurança jurídica, mas também a capacidade contributiva e a isonomia, consideradas as pessoas enquanto contribuintes.

A reflexão trazida por este autor faz pensar sobre o contraponto entre o livre exercício da atividade econômica e da liberdade em geral com a capacidade contributiva e a solidariedade social. Se por um lado a realidade do mercado faz com que as empresas se socorram do planejamento tributário com o escopo de diminuir os gastos com os fiscos e como consequência aumentar o lucro, por outro a solidariedade social pode ficar comprometida se o contribuinte recolher valores a título de imposto aquém de sua real capacidade contributiva.

A questão claramente extrapola um limite aceitável quando o contribuinte simula a ocorrência de situação que na verdade inexistiu com o intuito de alcançar determinado ganho fiscal através da redução de tributos a pagar, ou quando dissimula, ocultando, escondendo ou encobrindo a ocorrência de fato gerador do tributo ou de elemento constitutivo da obrigação tributária (PAULSEN, 2014, p. 248).

Quando da ocorrência de uma das situações elencadas no parágrafo anterior, resta aplicável dois dispositivos do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966):

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou **simulação**;

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. **A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular** a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Grifei)

Outra questão que gera polêmica e discussão na doutrina é a relação do conceito de planejamento tributário com elisão e evasão fiscal. Embora sejam palavras de escrita próxima, a diferença entre ambas é cabal e determina a legalidade da prática do planejamento tributário pelas empresas.

Embora haja debate em torno do tema, via de regra o conceito de elisão fiscal é aceito pela doutrina sendo preferencialmente utilizado para denominar procedimentos legítimos pelos quais os contribuintes são permitidos a atuar no sentido de reduzir seu ônus tributário, visando à economia fiscal mediante a utilização de alternativas lícitas menos onerosas para si, aproximando-se assim estreitamente do conceito de planejamento tributário. Em contrapartida, o conceito de evasão fiscal é definido pela melhor doutrina como a prática de toda e qualquer ação ou omissão tendente a reduzir ou retardar o cumprimento de obrigação tributária de forma artilosa, dissimulada, furtiva, ou seja, ilícita, não se confundindo, portanto, com a ideia de planejamento tributário (COSTA, 2014, p. 207).

Acerca da distinção entre as definições desses dois conceitos é extremamente elucidativo o ensinamento de Coêlho (2012, p. 315):

A diferença entre evasão e elisão, com os sentidos vocabulares que a sentença lhes dá, começa a ser feita a partir das constatações precedentes. Sendo *ex lege*, a obrigação tributária principal somente pode resultar da norma (não é por outro motivo que se a designa *ex lege*), como está claramente dito na Constituição em mais de um lugar (art. 5º, II e art. 150, I) e no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.1966 – CTN, art. 97). (...) Uma primeira verificação a fazer consiste, pois, em apurar se a conduta do contribuinte que o leva a não pagar imposto, pagar menos imposto ou pagar imposto mais tarde, importa em violação de direito da Fazenda Pública, ou seja, contrapõe-se a um comando legal que o torna obrigado ao tributo evitado, reduzido ou cuja satisfação é retardada.

É por isso que o contribuinte tem o direito de alterar os passos da sua vida, dos seus negócios, atos e patrimônio, visando apenas a evitar ou economizar tributos, e não mais do que isso, desde que o faça sem violar o direito da Fazenda Pública, o que quer dizer que a liberdade de conduta existe antes que se materialize, em relação a ele, o fato gerador previsto pela hipótese legal de incidência. É que antes do fato gerador ele não é contribuinte, a Fazenda não tem direito algum de opor à sua conduta, desde que não viole norma legal.

Superada a discussão acerca da distinção entre elisão e evasão fiscal e da legalidade do planejamento tributário, passamos a análise de suas formas. Consideram-se existentes três abordagens quanto ao planejamento tributário, sendo elas: preventiva, corretiva e especial. O emprego dele de forma preventiva é o mais indicado, sendo desenvolvido dentro da empresa continuamente através de orientações e procedimentos no intuito de cumprir a legislação tributária sempre dentro da forma menos onerosa possível. O tipo corretivo se aplica quando observada determinada anomalia, atuando-se para corrigi-la, ocorrendo normalmente em empresas que não fazem a abordagem preventiva. Por fim, a forma especial surge da ocorrência de determinado fato, como abertura de filial, lançamento de novos produtos, processos societário de reestruturação entre outros, situações específicas que demandam dedicação exclusiva por sua complexidade.

Sobre a importância do planejamento tributário para a competitividade das empresas, é o entendimento de Lima e Duarte (2007, p. 2):

Desta forma, a elaboração do planejamento tributário, como instrumento de estratégia empresarial competitiva observando a legislação tributária, passa a ser recurso empregado pelas empresas para se alcançar menor gasto tributário, em função da atividade econômica da empresa, conseqüentemente, uma forma de se pagar menos tributos de maneira elisiva.

O planejamento tributário é fundamental como instrumento empresarial para competir em ambiente globalizado e exige também a presença de atos e fatos registrados pela contabilidade para auxiliar o empresário nas tomadas de decisões, uma vez que sem a informação contábil não há como planejar.

Independente do tipo a ser empregado, o que resta muito claro ao se refletir sobre o mercado atual, altamente competitivo, é a necessidade do emprego deste conceito junto às empresas. Quando se trata de microempresas e empresas de pequeno porte então, essa demanda é ainda mais visível, uma vez que estes tipos de empresas têm a possibilidade de optar entre as formas de tributação vigentes. Somente uma análise pormenorizada do ramo em que a empresa atua, do gasto com a folha de funcionários e das alíquotas previstas em cada uma das tributações possíveis de ser escolhidas dentro da faixa de faturamento anual poderá permitir uma conclusão correta e positiva.

2.5 O Tratamento Jurídico Favorecido às MPE no Direito Comparado

No mundo globalizado atual, é difícil encontrar algum sistema jurídico que não possua ao menos alguma espécie de tratamento diferenciado ou favorecido às micro e pequenas empresas. Em linhas gerais, os critérios utilizados para definir as empresas destinatárias deste

tratamento estão ligados principalmente ao número de empregados e ao faturamento. Em grande parte dos países se observam critérios que combinam esses fatores, como ocorre em nosso país.

Para sequência do presente estudo, mostra-se bastante relevante a verificação através do direito comparado da forma como o favorecimento às microempresas e empresas de pequeno porte ocorre em outros ordenamentos jurídicos, além de observar a preocupação com o tema em nível mundial, contrapondo isto com a relevância econômica e proximidade cultural dos países em questão com o Brasil.

Serão estudados a seguir 02 (dois) países da América, a Argentina e os Estados Unidos da América e 02 (dois) país da Europa, a Itália e a Irlanda.

2.5.1 Argentina

Em um primeiro momento, faremos uma breve análise de como se dá o favorecimento jurídico as MPE na Argentina, país que é nosso vizinho na América do Sul, possuindo características culturais muito próximas ao Brasil, embora tenha uma economia que se distingue principalmente pela grande diferença em termos de extensão territorial e de população.

Em nosso país vizinho, a “*Constitución de La Nación Argentina*” de 1994 não trouxe consigo nenhuma disposição específica acerca do tema, no entanto em sede infraconstitucional vige atualmente um sistema de favorecimento tributário que se assemelha em certos pontos ao Simples Nacional. Foi em 1998, através da Lei 24.977 que foi criado na Argentina o “*Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes*”, chamado também de “*Monotributo*”, o qual possui como objetivos: a) simplificar o cumprimento de obrigações acessórias pelos pequenos empreendedores; b) estimular a legalização dos trabalhadores informais e a adesão ao Sistema de Seguridad Social e; c) reduzir, tanto quanto possível, a carga tributária suportada pelas pequenas empresas (KARKACHE, 2009, p. 42).

O monotributo argentino admite pessoas físicas em algumas situações, como as que realizam vendas de bens móveis, obras, locações e prestações de serviços. Caracterizado como um sistema bastante tolerante admite ainda sociedades de fato ou irregulares que possuam um número de até três sócios (D'ANGELA E SALIM, 2006, p. 5). Atualmente o teto de faturamento bruto anual para adesão ao monotributo é de 1.050.000 (um milhão e cinquenta mil) pesos argentinos para atividades de comércio e de 700.000 (setecentos mil) pesos argentinos para empresas prestadoras de serviços.

Segundo D'Angela e Salim (2006, p. 14), o sistema argentino de favorecimento as MPE possui como vantagens a simplificação das obrigações acessórias, redução da pressão fiscal direta e o combate a economia informal, aumentando o número de contribuintes ao sistema de Seguridade Social. Além disso, a facilitação da arrecadação permite a Administração Tributária alcançar maior eficiência, podendo despender maior atenção aos grandes contribuintes, visando prevenir as infrações de caráter mais ofensivo ao erário.

Ainda conforme a opinião de D'Angela e Salim (2006, p. 14), o “*Regímen*” tem como grande desvantagem a “subcategorização dos responsáveis”, através das quais empresas de médio e grande porte dividem-se artificialmente em pequenos titulares, utilizando-se indevidamente dos benefícios destinados aos verdadeiros pequenos capitais.

Essa questão é um dos cerne centrais dessa pesquisa e será abordado com afinco no próximo capítulo, uma vez que é um dos grandes problemas e talvez a maior desvantagem do Simples Nacional no Brasil, visto que reduz sensivelmente a arrecadação tributária, é potencialmente ofensivo à credibilidade do sistema como um todo e inibe o crescimento vertical legal das micro e pequenas empresas.

2.5.2 Estados Unidos da América

Para se estudar a questão do favorecimento as micro e pequenas empresas nos Estados Unidos da América, deve-se ter em mente as raízes deste processo, as quais são detectadas a partir da formação das colônias inglesas na costa norte-americana. As colônias nasceram de projetos familiares, em pequenas comunidades, buscando refúgio da perseguição política vivida na Grã-Bretanha ou em busca da construção de sistemas éticos ou ideológicos incompatíveis com os que predominavam na Metrópole. Esse fator, somado a outros é claro, desenvolveu nos colonos americanos os ideais do liberalismo e do individualismo (KARKACHE, 2009, p. 49).

No entendimento de Karkache (2009, p. 49), o sistema utilizado pelos norte-americanos para o tratamento favorecido dos pequenos negócios, lá conhecidos como “*small business*” é uma grande referência inspiradora para outros sistemas ao redor do mundo. Entretanto, o sistema estadunidense privilegia medidas de simplificação ao crédito, subsídios e apoio à capacitação tecnológica, não havendo, portanto, um sistema unificado e complexo de tratamento favorecido tributário, mas sim medidas isoladas de incentivos e benefícios fiscais, algo que em uma primeira análise pode parecer ambíguo. Algo que não deixa nenhuma dúvida mesmo que sem um estudo mais aprofundado é a importância que os norte-

americanos dão à força de suas pequenas empresas, sobretudo na economia, bastando observar que as grandes corporações americanas (especialmente as formadas no Século XIX) em sua grande maioria iniciaram como empresas individuais de pequeno porte.

Historicamente, após a Segunda Guerra Mundial, a vitória dos Estados Unidos e dos Aliados proporcionou uma grande abertura de novos mercados para as empresas americanas na Europa e no leste Asiático, mas ao mesmo tempo significou novos desafios e dificuldades às pequenas empresas.

As primeiras medidas no sentido de favorecimento as pequenas empresas se deram no ano de 1953, ano também em que foi criado o SBA “*Small Business Administration*”, que é até hoje o principal órgão público do país dedicado ao fomento e proteção destes tipos de empresas. A SBA representa um sentimento de agregação e pressão sobre os órgãos governamentais em prol da criação e manutenção de espaços políticos em favor das pequenas empresas. Atua principalmente na área de ensino e capacitação dos pequenos empresários, oferecendo cursos e assistência técnica e gerencial, além de dar ênfase a créditos e projetos, viabilizando empréstimos e financiamentos. Entretanto, algo interessante a se observar é que a SBA não se atém a questão tributária em si, algo que é pontual e relativamente recente por lá (KARKACHE, 2009, p. 52).

Na década de 1980 surgem as “zonas empresariais” destinadas a oferecer incentivos, inclusive fiscais, as empresas, no entanto a própria característica do povo americano tende a priorizar a desburocratização em detrimento aos incentivos fiscais. Nesse sentido Karkache (2009, p. 54) é pontual:

Como exemplo surgiu na década de 1980 as “zonas empresariais”, destinadas a oferecer incentivos (inclusive fiscais) às empresas, para se instalarem em regiões economicamente desfavorecidas ou em crise.

Na maioria dos casos, os Estados ofereciam créditos fiscais, proporcionais ao número de empregados. Em outros casos foram criadas isenções do imposto sobre as vendas e de impostos sobre imóveis. Também surgiram benefícios fiscais para fomentar o aumento de capital e a capacitação tecnológica e da mão-de-obra.

O resultado final destas políticas é favorável. Um dos mais famosos exemplos é o sucesso das “empresas de garagem”, a maioria delas atuante em áreas de alta tecnologia (como na internet). Mesmo assim, é consenso nos EUA que as políticas até agora empreendidas não são suficientes para atender às demandas das pequenas empresas.

Ocorre que os norte-americanos parecem ver os benefícios fiscais com desconfiança, o que explica a relativa escassez de programas de tratamento favorecido, específicos aos pequenos negócios. Há uma opinião bastante consolidada entre políticos, legisladores e especialistas (em especial na área federal) que preferem a simplificação burocrática à desoneração.

A ausência de um regramento específico sobre o tema faz com que não haja, por exemplo, uma definição legal de micro e pequena empresa no país. A definição mais

conhecida é a da SBA (*Small Business Administration*) que considera pequena empresa aquela que possui menos de US\$ 10 milhões em ativos ou menos de 500 empregados.

Entretanto, como Gibson e Holmes (2001, p. 14) explicam, nos Estados Unidos da América existem divergências entre as definições de pequenas empresas, que são causadas pelos diferentes níveis governamentais, os resultados que almejam e as finalidades da regulamentação. Essa multiplicidade de definições acarreta conflitos entre o setor público e o privado, no entanto é inerente a um processo de compromisso político, que busca uma melhor relação custo-benefício com políticas públicas melhor orientadas e não estendidas para um leque maior de empresas que o necessário.

Na percepção de Karkache (2009, p. 58), a maioria dos programas de incentivos fiscais e de tratamento favorecido tributário às pequenas empresas existente nos Estados Unidos da América ocorre junto aos Estados da Federação, não havendo para esta finalidade um conceito único de pequena empresa. Não obstante, no que tange os tributos federais, observam-se discretas disposições favoráveis, apesar da resistência.

O sistema de favorecimento estadunidense as MPE merece uma análise profunda para que se possam obter conclusões definitivas. Difere-se bastante do sistema brasileiro, muito devido a cultura e o comportamento de sua própria população, que busca e entende como mais importante a desburocratização em detrimento à isenção. Neste sentido, não se encontra uma legislação específica federal que determine redução de tributos, nem sequer um conceito uniforme de pequena empresa. Todavia, possui desde a década de 1950 um órgão público (*Small Business Administration*) destinado a capacitar o pequeno empresário tecnicamente, através de suporte e cursos, além de facilitar a obtenção de créditos como empréstimos e financiamentos para as pequenas empresas. É um sistema que em pouco ou nada se assemelha ao Simples Nacional, que existe em um país com características muito diferentes do Brasil, mas que nos deixa uma reflexão muito profunda: incentiva as pequenas empresas muito mais através da capacitação e facilitação ao acesso ao crédito do que através da desoneração fiscal.

2.5.3 Itália

Para uma ponderação embasada do tema faz-se necessário analisar a forma como é tratado em um país europeu, mais precisamente pertencente à União Europeia, por se tratar de um grupo onde, via de regra, os países membros possuem bons resultados no campo econômico.

A escolha da Itália para este estudo é imperiosa, uma vez que o país é considerado pela doutrina como a maior referência mundial no que tange o tratamento favorecido às micro e pequenas empresas, principalmente na área tributária.

Assim como a grande maioria dos países a Constituição Italiana de 1948 não trás de forma expressa o favorecimento às pequenas empresas (somente as Constituições Federais do Brasil, Peru e Portugal trazem esta previsão), fazendo apenas algumas referenciais indiretas ao assunto em seu texto legal. O tratamento favorecido é constituído de fato pela legislação infraconstitucional, visando remover os obstáculos econômicos e sociais ao passo que permite a atenuação do desemprego e o crescimento econômico individual, além de equilibrar a concorrência com as grandes empresas (KARKACHE, 2009, p. 67).

Somado ao fato da notável precocidade do Direito Privado Italiano em procurar oferecer tratamento favorecido às pequenas empresas, a precisão na conceituação de pequena empresa no país foi um fator decisivo, classificando-as conforme critério de tamanho e capacidade de produção (BASSOLI E ZANLUCHI, 2006, p. 131).

Uma iniciativa italiana que se tornou referência mundial no tratamento jurídico favorecido tributário foi o programa de desenvolvimento do “*Mezzogiorno*”. Relativo a esse tema, segue o ensinamento de Karkache (2009, p. 71):

“Mezzogiorno” (“Meio Dia”) é o nome que designa a região sul da Itália, incluindo a Sardenha, Sicília e outras ilhas. É uma região historicamente desfavorecida, especialmente quanto ao desenvolvimento econômico. A partir da década de 1950, (...), o legislador italiano criou vários mecanismos de incentivo econômico para esta região, destacando-se a isenção do imposto de renda e de outros tributos locais para as indústrias lá instaladas.

Por força do mesmo programa de estímulo, criaram-se mecanismos de tratamento favorecido às pequenas empresas no pagamento do imposto sobre o valor adicionado (IVA), dispensa de pagamento da parcela dos trabalhadores no imposto para a previdência social, e outras medidas financeiras (facilidades para acesso ao crédito e subsídios às tarifas públicas).

(...) Nestas regiões, o desenvolvimento das pequenas e médias empresas se deu pela construção de laços econômicos, sociais, políticos e culturais, e pela produção de artigos sob o slogan “made in Italy”.

Na década de 2000, três regimes coexistiam e eram aplicáveis de acordo com as especificações da legislação acerca do tratamento tributário favorecido às pequenas empresas: o regime do Contribuinte Mínimo Dedutível, vigente desde 1972; o regime de Atividades Marginais criado pela Lei 23 de 2000 e; o regime da Super Simplificação de 1996. Em 2008 esses três regimes foram unificados pelo “*Regime Semplificato per Piccoli Imprenditori e*

Professionisti” (Regime Simplificado para Pequenos Empresários e Profissionais) (KARKACHE, 2009, p. 73).

Acerca do “*Regime Semplificato per Piccoli Imprenditori e Professionisti*”, é elucidativo o posicionamento de Karkache (2009, p. 73):

O “Regime Semplificato per Piccoli Imprenditori e Professionisti” é o principal regime de tratamento favorecido atualmente em vigor na Itália. Sua versão atual foi criada em 2008 (em vigor a partir de 1º de janeiro) e seus beneficiários são chamados de “contribuintes mínimos”, ou simplesmente “CDs”, os quais devem preencher certos requisitos legais.

Por este regime, são considerados “contribuintes mínimos” (CDs), a empresa individual e profissional que, no ano de 2007: a) Teve receita anual inferior a 30 mil euros; b) Não teve empregados ou trabalhadores contratados; c) Não efetuou exportações; d) Não teve lucro.

São também “contribuintes mínimos” as empresas que, nos três anos anteriores a 2008: a) Não adquiriram equipamentos em valor superior a 15 mil euros; b) Assumam outras condições previstas na legislação.

Os contribuintes mínimos desfrutam de algumas vantagens, consequentes a seu enquadramento.

O imposto de rendimento pessoa física e os impostos regionais e municipais são dispensados aos contribuintes mínimos. Há também uma redução, por substituição, de 20% do imposto sobre rendimento, o qual incide sobre a diferença entre receitas e despesas, incluindo depreciação de bens ou de ferramentas. É possível, também, deduzir da renda as contribuições sociais (inclusive os pagamentos em nome dos empregados), dentre outros benefícios.

Importante ressaltar que o sistema de favorecimento tributário às pequenas empresas da Itália serve de referência mundial e é considerado de sucesso, trabalhando principalmente na redução e exclusão de impostos para este nicho empresarial. Em contrapartida, o sistema norte-americano, que também é referência mundial, baseia-se muito mais em desburocratização, facilitação no acesso ao crédito, empréstimos e financiamento e no incentivo a capacitação do empresário, traçando uma visível diferença na abordagem.

2.5.4 Irlanda

Ainda no escopo do direito comparado, passemos a uma breve análise de como a Irlanda, país integrante da União Europeia, aplica suas políticas públicas em relação ao tema. Nesse sentido, é o entendimento de SARFATI (2013, p. 16):

O governo irlandês vem buscando **incentivar o desenvolvimento de empresas com alto potencial de crescimento**, e, portanto, tem sido seletivo em suas intervenções buscando identificar essas empresas gazelas. De outro lado, foi simplificada a burocracia para todas as empresas e os impostos são consideravelmente baixos; além disso, o governo passou também a **desenvolver estratégias de capacitação para os empreendedores**.

Toda a política pública de empreendedorismo da Irlanda está fundamentada na orientação para a exportação. Como uma economia pequena, há dentro da esfera pública claramente a visão de que a exportação é o único caminho para o crescimento do país. Esse compromisso com a abertura econômica foi fundamental para a atração de empresas multinacionais para o país e finalmente para a ocorrência do milagre celta de altas taxas de crescimento econômico na década passada. (Grifou-se)

A política pública de empreendedorismo irlandesa tem como chave a criação da chamada economia inteligente, que tem como base o compromisso com a inovação e o fomento de um empreendedorismo com alto potencial de crescimento e voltado ao mercado externo. O Estado irlandês fez uma escolha clara pelo empreendedor de alto potencial, limitando o apoio as micro e pequenas empresas que não se encaixam nesse espectro a medidas de simplificação da burocracia estatal. Deve ser mencionada também a questão do papel da educação empreendedora, uma vez que o país além de possuir altíssimo nível educacional, tem uma série de programas focados no empreendedorismo desde o ensino básico, passando pelo secundário até o terciário, muitos deles fomentados pelo governo (SARFATI, 2013, p. 17).

Embora a Irlanda seja um país muito diferente do Brasil, seja pela sua dimensão territorial muito menor ou pelo seu elevado índice de desenvolvimento humano, cabe o estudo das práticas lá existentes em relação ao incentivo ao crescimento das micro e pequenas empresas. Por sua característica territorial, a atividade econômica lá é extremamente voltada para a exportação, entretanto merece destaque o fato do grande incentivo a mentalidade empreendedora na educação desde o ensino básico. Além disso, o governo irlandês desenvolve estratégias de capacitação aos empreendedores, o que permite um crescimento aos mesmos dentro de seus negócios.

Os países utilizados para o presente estudo através do direito comparado evidenciam seu direcionamento para o incentivo ao crescimento de suas micro e pequenas empresas. É inegável que a LC 123/2006 trouxe uma grande evolução para o segmento das MPE no Brasil no que tange um sistema simplificado e favorecido de tributação, entretanto deve-se somar a ela um maior esforço estatal no sentido de promoção de políticas públicas que busquem fomentar no empreendedor a possibilidade de que seu negócio cresça e possa contribuir ainda mais para a economia e o bem-estar social do país.

3. ANÁLISE DOS FATORES DE MORTALIDADE E DE INCENTIVO ÀS MPE E O PAPEL DO SIMPLES NACIONAL

Como cerne da presente pesquisa, passa-se a análise específica do problema: O Simples Nacional é efetivo enquanto ferramenta de incentivo ao crescimento das microempresas e empresas de pequeno porte?

Para elucidar as questões relativas a essa problemática, analisaremos a questão da mortalidade das MPE no Brasil e suas consequências à economia, a LC 155/2016 que entra em vigor em 1º de janeiro de 2018 e altera fatores diretamente relacionados a possibilidade de crescimento das MPE, como o teto de faturamento para enquadramento no Simples Nacional e os anexos com suas respectivas faixas e alíquotas, além do conceito de crescimento lateral, suas consequências jurídicas e as decisões jurisprudenciais acerca do tema.

3.1 Estudo dos Fatores de Mortalidade das MPE

Como já abordado anteriormente, é inegável a grande importância das microempresas e empresas de pequeno porte para a economia brasileira, bastando para tanto repetir os já mencionados dados obtidos pela Fundação Getúlio Vargas e divulgado pelo SEBRAE (2014, p. 7) que atestam que no ano de 2011 as MPE correspondiam a 98% do total das empresas de serviço e 99% das empresas de comércio no país.

Não obstante esses expressivos números, as MPE parecem viver no Brasil uma situação paradoxal, ao passo que a taxa de mortalidade precoce das mesmas atinge níveis também altíssimos.

Embora pesquisas apontem que o fechamento precoce das microempresas e empresas de pequeno porte venha tendo uma leve diminuição no Brasil, o índice ainda é extremamente significativo e se acentua quando se trata do estágio inicial do negócio, que compreende os primeiros dois anos de existência (PEREIRA e SOUSA, 2009, p. 5).

Como assevera Chiavenato (2008, p. 15), a mortalidade prematura é elevadíssima nos novos negócios, uma vez que os riscos são inúmeros e os perigos diversos. O autor apresenta em sua obra o que considera as principais causas de mortalidade nas empresas: inexperiência do empreendedor, fatores econômicos, vendas insuficientes e despesas excessivas.

Ao refletir sobre essas causas de mortalidade, observa-se que em relação a inexperiência do empreendedor, o que pesa é sua falta de conhecimento quanto aos juros elevados, o desconhecimento quanto a um mercado consumidor restrito e a falta de

viabilidade futura daquele negócio no qual está ingressando. No que tange os fatores econômicos, são decisivos normalmente a falta de experiência gerencial do empreendedor, bem como a incompetência do mesmo, o que acaba acarretando um desequilíbrio econômico que pode ser fatal. As vendas insuficientes comumente estão relacionadas a fraca competitividade da empresa, a uma localização inadequada do negócio ou a alguma recessão econômica. Já as despesas excessivas decorrem de dívidas e cargas demasiadas além de despesas operacionais elevadas (CHIAVENATO, 2008, p. 15).

Em relação a taxa de mortalidade das micro e pequenas empresa de dois anos no Brasil, estudo feito pelo SEBRAE (2016, p. 8) comprova que ela sofreu significativa diminuição, mas que no entanto ainda apresenta um índice alto:

Tabela nº 7 – Taxa de Mortalidade das MPE de dois anos

ANO	TAXA DE MORTALIDADE
2008	45,8%
2009	44,6%
2010	23,8%
2011	24,2%
2012	23,4%

Fonte: Elaborada pelo Autor com base nos dados do SEBRAE (2016, p. 8)

A causa da mortalidade empresarial é bastante complexa e outros autores a atribuem principalmente a fatores relacionados a políticas do Estado em detrimento às questões empresariais propriamente ditas. Neste sentido, Maximiano (2006, p. 42) considera que as principais razões para o fracasso das MPE nos primeiros anos de existência são: a falta de políticas públicas que tornem viável a consolidação de novos empreendimentos, a falta de financiamento, as elevadas cargas tributárias ainda que reduzidas pelo Simples Nacional e a demora e burocracia no processo de abertura e legalização de uma empresa.

O que se busca de uma pequena empresa, no sentido de que ela contribua o máximo possível com a sociedade, é que ela prospere e cresça, evoluindo e trazendo melhorias para seus proprietários, funcionários, sociedade e economia como um todo. No entanto, não há de se falar em crescimento quando as empresas sequer conseguem sobreviver aos dois primeiros anos de existência. E nesse sentido, dois conjuntos de fatores despontam como grandes vilões, quais sejam os relacionados ao empreendedor e ao negócio em si e os relacionados ao Estado e as políticas de viabilização, incentivo e financiamento a esses novos negócios.

No que tange os fatores relacionados à figura do empreendedor, segue a opinião de Grapeggia, Lezana, Ortigara e Dos Santos (2011, p. 4):

A segunda consideração refere-se ao planejamento inicial do negócio, que se relaciona com a preparação para o início das atividades. Planejar implica em sair para o mundo e se questionar sobre a relevância dos fatores para o futuro do empreendimento. Para agir de modo preventivo, com presciência, a empresa deverá agir antecipadamente em função dos sinais emitidos pelo mercado, e não em reação às mudanças. Esse é um processo extremamente importante em todos os estágios de um empreendimento, sobretudo no início. À medida que o empreendimento evolui de uma nova empresa para uma empresa madura, o planejamento continuará e a administração buscará atingir suas metas de curto e longo prazo.

Embora a natureza do brasileiro seja empreendedora e o grande número de pequenos negócios no país comprove isso, a grande mortalidade dessas pequenas empresas relacionada a fatores como falta de planejamento e inexperiência do empreendedor evidenciam a necessidade de capacidade técnica e profissional para empreender, em outras palavras, a coragem para iniciar o negócio é muito importante, entretanto não é suficiente para mantê-lo próspero.

Neste sentido, a crença de que apenas “boas ideias” seriam suficientes para garantir o sucesso e a sobrevivência de uma empresa não se demonstra na prática como verdadeira por diversos motivos. Dentre eles, destacam-se as falhas nas previsões em que se baseiam os executivos e a insuficiência dos procedimentos utilizados no intuito de adequar a organização à nova realidade que é proposta rapidamente pelas mudanças externas (NASCIMENTO, DE LIMA, ENSSLIN e DE LIMA, 2013, p. 9).

A burocracia que envolve o cotidiano das empresas no Brasil é mais um fator a dificultar o aumento e desenvolvimento das MPE. Sobre o excesso de burocracia existente na rotina do empreendedor, é a opinião de Motta e Vasconcelos (2013, p. 134):

De fato, seguir as regras, não importa quais sejam, torna-se um fim, e não um meio, o que atrapalha a eficiência organizacional. Seguem-se as regras, nesse caso, porque devem-se segui-las, não importa quais sejam, e esse procedimento torna-se um ritual burocrático, desvinculando-se das preocupações com eficiência ou com considerações práticas. Perdem-se de vista o conteúdo e a concretização dos objetivos organizacionais, uma vez que o apego excessivo à rotinas, regras e formalismo não deixa margem a nenhuma flexibilidade ou questionamento do sistema em questão.

Nesse sentido, a burocracia atua no universo do empresário buscando determinar formas eficientes e bem regulamentadas através do rigor de leis e exigências que visam condicionar o desempenho da atividade empresarial a procedimentos muitas vezes exaustivos

e excessivos quanto a documentação exigida para regularizar a atividade econômica. Ela é percebida tanto na fase inicial do processo de registro como no desenvolvimento empresarial. Toda essa demanda burocrática acaba gerando um grande excesso de papéis no cotidiano do empreendedor, já que ele necessita preencher os requisitos necessários ao registro, além de se adequar aos critérios estipulados pelo diferentes órgãos que regulam a atividade empresarial (SILVA, 2015, p. 18).

No que diz respeito à dificuldade de formalização de um novo negócio no Brasil, é o entendimento de Maximiano (2011, p. 35):

A abertura (ou registro) de uma empresa compreende os procedimentos burocráticos necessários para formalização de um empreendimento. O registro de uma empresa varia de acordo com a região onde ela se encontra e depende do tipo de sociedade que será constituída. No Brasil, é um processo extremamente demorado, que toma centenas de dias. Em determinados países, é possível abrir uma empresa em poucos dias. A lista de exigências é extensa. Além de operações básicas, como solicitação de alvarás, licenças, livros ou documentos em diversos órgãos, há, em certos casos, necessidade de um profissional habilitado responsável, com devido registro no Conselho Regional de sua categoria.

Constata-se, portanto, que se perde muito tempo no Brasil para realização de todo processo de legalização de uma empresa, o que interfere diretamente no desenvolvimento do exercício empresarial, o atrasando. A LC 123/2006 desburocratizou a forma de recolhimento de impostos por parte das micro e pequenas empresas, concentrando-os todos em um único boleto, entretanto é necessário que o legislador busque encontrar formas de diminuir a burocracia para abertura de empresas.

Outro fator relevante é que em geral as microempresas e empresas de pequeno porte possuem dificuldade no acesso a linhas de financiamento. Essa restrição se deve à grande variância na obtenção de lucro, sobrevivência e crescimento dessas empresas, o que aumenta sensivelmente o risco deste setor. E, conforme as regras do mercado, as empresas com alto risco sempre terão mais dificuldades em obter financiamentos, ou pagarão mais para obtê-lo, em comparação com as empresas que possuem mais estabilidade e menos risco (DA GRAÇA, 2014, p. 14).

Como todo novo negócio exige um investimento, seja ele de menor ou maior grau, cabe ao Estado interferir em relação às micro e pequenas empresas, no sentido de possibilitar as mesmas linhas de créditos mais viáveis do que as propostas pelo mercado.

Sobre essa questão, assevera Da Graça (2014, p. 14):

Existe consenso na literatura acerca da necessidade dos microempresários contarem com apoios especiais de forma a permiti-los enfrentar suas principais dificuldades de gestão e produção. Argumenta-se que um dos principais problemas para o desempenho competitivo das microempresas é a falta do crédito, uma que, o acesso ao crédito por parte dessas empresas está diretamente relacionado com o seu tamanho.

É inegável a clara intenção do legislador em oferecer incentivos às MPE, principalmente tributário através da LC 123/2006, no entanto o incentivo governamental necessário ao fomento dessas empresas que tanto contribuem com a economia nacional deve ser maior, abrangendo maiores facilidades para acesso a financiamentos, créditos e empréstimos, só assim será possível reduzir a taxa de mortalidade das micro e pequenas empresas, principalmente nos primeiros anos de funcionamento.

3.2 O papel da LC 155/2016 no incentivo ao crescimento das MPE

A Lei Complementar 123/2006 é uma legislação bastante dinâmica, que já sofreu diversas atualizações na busca para contribuir com o desenvolvimento dos pequenos negócios no país. A atualização mais recente é a Lei Complementar 155/2016, que provém do Projeto de Lei Complementar 448/2014 que por razões regimentais foi apensado a um PL já em trâmite, passando a ser denominado PL 25/2007.

Os impactos práticos da LC 155/16 na LC 123/06 ainda são uma incógnita, tendo em vista que sua promulgação pelo Presidente da República se deu recentemente, no dia 27 de outubro de 2016, além do que ela só produzirá efeito a partir de 1º de janeiro de 2018. Todavia, esta Lei Complementar pretende realizar mudanças significativas no Simples Nacional, motivo pelo qual se faz extremamente necessário seu estudo.

As mudanças a produzirem efeito no início do ano de 2018 são significativas, despontando entre elas como destaque o aumento do teto de faturamento para as pequenas empresas, o qual em uma análise prévia já pode ser visto como um instrumento de incentivo ao crescimento das MPE já que alcançará uma parcela de empresas que anteriormente seria tributada de forma mais onerosa ao sair do enquadramento do Simples Nacional. Além dessa modificação, surge com grande importância a mudança nos Anexos e Alíquotas aplicados as diferentes faixas de faturamento das empresas, que pretende suavizar o aumento da tributação conforme a empresa cresce e aumenta seu faturamento.

3.2.1 Teto de Faturamento

O aumento no teto do faturamento anual bruto para fins de enquadramento no Simples Nacional foi uma das mudanças mais significativas implementadas pela LC 155/2016. Os novos limites, a produzir efeitos a partir de 1º de janeiro de 2018, serão de R\$ 81.000,00 para microempreendedor individual e de R\$ 4.800.000,00 para pequenas empresas. Atualmente, ainda sem a produção de efeitos da LC 155/2016, o limite de faturamento bruto anual para enquadramento na condição de microempreendedor individual é de R\$ 60.000,00, enquanto para pequenas empresas o teto de faturamento é de R\$ 3.600.000,00.

Em relação ao teto de faturamento para as pequenas empresas, o Projeto de Lei inicial feito pela Câmara dos Deputados (BRASIL, 2007) previa em seu texto o valor de R\$ 14.400.000,00. Após apreciação do Senado Federal o texto sofreu algumas modificações ao retornar para aprovação da Câmara e uma delas foi diminuindo o valor do teto para R\$ 4.800.000,00, o qual foi de fato promulgado.

Um fator que deve ficar claro com essa modificação é o de que o ICSM e o ISS não estarão contemplados no recolhimento do Simples Nacional para as empresas que tiverem faturamento anual bruto superior a R\$ 3.600.000,00, ou seja, as pequenas empresas que faturarem entre R\$ 3.600.000,01 e R\$ 4.800.000,00, embora estejam sob o regime do Simples Nacional, deverão pagar o ICMS e o ISS de acordo com as regras normais, sendo apurados e pagos em guias próprias. Este fator pode ser considerado um ponto negativo, já que embora este grupo de empresas possa estar inserido no Simples Nacional, não recolherá a totalidade de seus impostos em um único boleto, o que acarreta um aumento na burocracia para o empreendedor. Não obstante essa questão, a possibilidade de se manter tributado pelo Simples Nacional ao ultrapassar o faturamento bruto anual de R\$ 3.600.000,00 acaba se sobressaindo, pois pode acarretar um recolhimento de imposto muito benéfico a empresa em comparação com a tributação pelo Lucro Presumido.

Acerca da redução realizada pelo Senado Federal no teto de faturamento proposto pela Câmara dos Deputados, seguem as palavras do Deputado Melles (BRASIL, 2016), proferidas no Parecer ao Substitutivo do Senado, *in verbis*:

Eu vou explicar aqui para ciência dos colegas Deputados. Em síntese, do texto que saiu da Câmara e que voltou ao Senado, o faturamento inicial de 360 ficou mantido. O faturamento pedido de 14 milhões e 400 mil não foi atendido; ficou em 4 milhões e 800 mil, justificado pela Receita, em função do momento de dificuldades do País, de renúncia fiscal.

A aprovação do aumento do teto de faturamento bruto anual que permite a definição no conceito de pequena empresa e a consequente opção pelo Simples Nacional, embora não tenha alcançado o valor inicialmente proposto pela Câmara dos Deputados, é uma conquista significativa na busca pelo incentivo ao crescimento das MPE. Não obstante a opção pelo regime simplificado deva ser precedida de um planejamento tributário, na maioria dos casos o Simples Nacional se mostra benéfico em comparação com o Lucro Presumido, fato que despertava em muitas empresas um receio de, ao romper o limite atual de R\$ 3.600.000,00, encontrar dificuldades em virtude de uma tributação mais onerosa. O aumento do teto de faturamento para R\$ 4.800.000,00 irá gerar uma margem de crescimento onde, por permanecer tributada pelo Simples Nacional, o aumento da tributação será suportável para essas empresas.

A criação dessa nova faixa, denominada faixa de transição, implica que as empresas atualmente optantes pelo Lucro Presumido e com faturamento bruto anual de até R\$ 4.800.000,00 possam migrar para o Simples Nacional, afetando a arrecadação do governo. Não obstante, a lógica intrínseca ao “Crescer sem Medo” é que, impulsionando o crescimento das empresas optantes pelo Simples Nacional, a possível diminuição na arrecadação decorrente de aprimoramentos adotados pelas empresas tenderá a ser minimizada (DA COSTA e SCHONTAG, 2016, p. 79).

Neste sentido, segue a declaração feita pelo Ministro Domingos (2015), da Secretaria da Micro e Pequena Empresa (SMPE), concedida à página institucional Portal Brasil, quando do fechamento da proposta para encaminhamento ao Congresso Nacional:

Motivação desse projeto se deve ao fato de que, hoje, muitas empresas ficam com medo de crescer e ter que sair do simples para o sistema tributário de lucro presumido, onde os encargos fiscais são mais altos. Muitos empresários vêem essa mudança como um salto financeiro perigoso para as empresas. (...) Então, ela não tem aquele tranco de passar do Simples para o lucro presumido, que é um degrau.

O aumento do teto de faturamento para as pequenas empresas diminui o receio do empreendedor em crescer e atingir uma tributação muito mais onerosa ao deixar o Simples Nacional e ingressar no Lucro Presumido. Já a próxima modificação realizada pela LC 155/2016 a ser estudada é extremamente importante no sentido de corrigir uma distorção quanto ao gradativo crescimento das alíquotas a incidir sobre a empresa enquanto ela cresce e ainda está inserida nos limites do Simples Nacional.

3.2.2 Análise dos anexos, faixas e alíquotas

Uma das principais alterações realizadas pela LC 155/2016 pode ser considerada a relacionada aos anexos, faixas de faturamento e as respectivas alíquotas que sobre elas incidem. Atualmente, para cada Anexo da LC 123/2006, que representa um grupo de empresas contemplado pelo Simples Nacional, existem vinte faixas distintas de acordo com o faturamento bruto anual da empresa com sua respectiva alíquota incidente. Com a nova redação, que cabe frisar, produzirá efeitos a partir de 1º de janeiro de 2018, os Anexos passarão a ter apenas seis faixas de faturamento, sendo que a sexta faixa compreende o novo teto de faturamento previsto.

Para ilustrar as modificações, segue o comparativo entre as faixas e as alíquotas incidentes sobre os Anexos I (Comércio) e Anexo IV (empresas de Prestação de Serviços relacionadas no § 5º C do art. 18, entre elas Serviços Advocáticos):

Tabela nº 8 – Alíquotas Comércio (Anexo I) LC 123/2006

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota
Até 180.000,00	4%
De 180.000,01 a 360.000,00	5,47%
De 360.000,01 a 540.000,00	6,84%
De 540.000,01 a 720.000,00	7,54%
De 720.000,01 a 900.000,00	7,60%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,28%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,36%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,45%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,03%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,12%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	9,95%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	10,04%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,13%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,23%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	10,32%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	11,23%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,32%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	11,42%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	11,51%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	11,61%

Fonte: LC 123/2006 (BRASIL, 2006)

Tabela nº 9 – Alíquotas Comércio (Anexo I) LC 155/2016

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota
Até 180.000,00	4%
De 180.000,01 a 360.000,00	7,30%
De 360.000,01 a 720.000,00	9,50%
De 720.000,01 a 1.800.000,00	10,70%
De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	14,30%
De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	19%

Fonte: LC 155/2016 (BRASIL, 2016)

Tabela nº 10 – Alíquotas Prestação de Serviço relacionadas no § 5º C do art. 18 (Anexo IV) LC 123/2006

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota
Até 180.000,00	6%
De 180.000,01 a 360.000,00	8,21%
De 360.000,01 a 540.000,00	10,26%
De 540.000,01 a 720.000,00	11,31%
De 720.000,01 a 900.000,00	11,40%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	12,42%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	12,54%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	12,68%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	13,55%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	13,68%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	14,93%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	15,06%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	15,20%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	15,35%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	15,48%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	16,85%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	16,98%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	17,13%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	17,27%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	17,42%

Fonte: LC 123/2006 (BRASIL, 2006).

Tabela nº 11 – Alíquotas Prestação de Serviço relacionadas no § 5º C do art. 18 (Anexo IV) LC 155/2016

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota
Até 180.000,00	4,50%

De 180.000,01 a 360.000,00	9,00%
De 360.000,01 a 720.000,00	10,20%
De 720.000,01 a 1.800.000,00	14,00%
De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	22,00%
De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	33,00%

Fonte: LC 155/2016 (BRASIL, 2016)

Uma rápida observação das modificações nos Anexos trazidas pela LC 155/2016 permite concluir o intuito de simplificar o cálculo do valor a recolher pelas empresas. As vinte faixas vigentes de valores de faturamento bruto anual, que possuem alíquotas com valores “quebrados”, serão substituídas por apenas cinco faixas, sendo que todas terão valores “redondos”. Além disso, a diminuição de faixas faz com que a empresa que não possua uma grande oscilação de faturamento de um ano-calendário para outro não precise ficar recalculando o valor a recolher por alteração nas alíquotas.

No que tange os valores literais das alíquotas que incidem sobre as diferentes faixas, fica evidente que houve um aumento em relação aos valores antigos. Este fato é claramente negativo ao contribuinte, pois significa um aumento no valor a ser recolhido pela empresa através do Simples Nacional, entretanto devido principalmente a atual situação político-econômica do país esse aumento era previsível. Além disso, desde sua criação a LC 123/2006 sofre frequentemente reajustes quanto às alíquotas baseados em fatores econômicos. O benefício que se pretende alcançar com a LC 155/2016 não se refere, portanto, a diminuição do valor literal das alíquotas, mas sim a uma melhor adequação dos anexos e suas faixas no intuito de fomentar o crescimento das micro e pequenas empresas.

Uma intenção mais intrínseca a mudança e que exige uma maior interpretação está relacionada à “suavização” do aumento das alíquotas ao longo do crescimento da MPE. Essa questão era uma demanda antiga em relação ao Simples Nacional, o desejo dos empreendedores de que as faixas e alíquotas representassem na prática não degraus ao crescimento da empresa, mas sim uma espécie de rampa, facilitando esse processo.

Sobre as alterações nas faixas e alíquotas, segue o entendimento de Da Costa e Schontag (2016, p. 78):

No que se refere aos ressaltos entre as faixas, as alíquotas passaram a ser progressivas, como ocorre com o imposto de renda de pessoa física. Nesse caso, a carga tributária adicional associada a uma nova faixa de receita bruta anual só incide sobre a parcela que excede o valor limite da faixa anterior.

Quanto à estrutura em progressão aritmética das faixas de receita bruta anual, as 20 faixas, com limite em R\$ 3,6 milhões, foram substituídas por 5 faixas. (...) Em contraste com a estrutura anterior, o crescimento do limite inferior de receita bruta para saída da faixa passou a ser de 100% para as faixas 2, 3 e 5, chegando a 150% para a faixa 4.

As atuais vinte faixas de faturamento existentes nos Anexos da LC 123/2006, fazem com que os valores para transição entre elas sejam muito próximos, o que pode inibir o crescimento de determinada empresa, por receio de incidir em nova alíquota mais elevada. A LC 155/2016, através da diminuição para cinco faixas de faturamento, faz com que a empresa tenha que pelo menos dobrar seu faturamento para incidir em nova alíquota, o que visa tornar menos abrupto o caminho do crescimento.

Além disso, o crescimento das faixas passará a ser progressivo em detrimento da forma de progressão aritmética atual. As alíquotas da LC 123/2006 eram associadas a vinte faixas de receita bruta anual com uma amplitude de R\$ 180.000,00, o que fazia com que o crescimento das faixas se desse por progressão aritmética. Essa estrutura fazia com que quanto maior fosse o faturamento da empresa mais rapidamente ela mudava de faixa e era exposta a aumentos em sua carga tributária. Esse é o grande fator inibidor do crescimento das micro e pequenas empresas, já que uma empresa que se encontrava na décima oitava faixa, por exemplo, com um crescimento de apenas 5,9% em sua receita bruta, ou seja, de R\$ 3.060.000,00 para R\$ 3.240.000,01 já ingressaria na faixa seguinte tendo um aumento em sua tributação. Com a entrada em vigor da LC 155/2016, a empresa terá que ter um crescimento de pelo menos 100% do limite inferior de sua receita bruta anual para que troque de faixa e passe a incidir sobre ela uma nova alíquota, fator através do qual se pretende fazer com que as MPE não tenham receio em crescer por medo de que logo uma alíquota superior incida sobre ela aumentando a tributação.

Ainda com a produção de efeito das LC 155/2016, o aumento da tributação quando da mudança de faixa deixará de incidir sobre toda a receita bruta do mês, para incidir somente sobre a parcela que excedeu o limite da faixa anterior, da mesma forma como ocorre no imposto de renda de pessoa física. Essa importante mudança que acarreta significativo benefício ao contribuinte se dá pela alteração da fórmula que determina a alíquota efetiva, impondo a taxaço progressiva. Segue o referido dispositivo modificado pela LC 155/2016 (BRASIL, 2016) e que produzirá efeitos a partir de 1º de janeiro de 2018:

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas, calculadas a partir das alíquotas nominais constantes das tabelas

dos Anexos I a V desta Lei Complementar, sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º.

§ 1º Para efeito de determinação da alíquota nominal, o sujeito passivo utilizará a receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao do período de apuração.

§ 1º A. A alíquota efetiva é o resultado de: $\frac{RBT12 \times Aliq-PD}{RBT12}$, em que:

I – RBT12: receita bruta acumulada nos doze meses anteriores à apuração;

II – Aliq: Alíquota nominal constante dos Anexos I a V desta Lei Complementar;

III – PD: Parcela a deduzir constantes dos Anexos I a V desta Lei Complementar.

Um dos grandes desafios das novas tabelas e alíquotas do Simples Nacional foi a substituição de uma estrutura discreta de alíquotas por uma contínua, proveniente da adoção da progressividade. Decorrente deste novo desenho, o impacto sobre a arrecadação dependerá da distribuição das receitas brutas das empresas optantes pelo Simples Nacional no exercício. Outro desafio foi a adoção da faixa de transição para o Lucro Presumido, o que implica que empresas optantes por esse regime poderão migrar para o Simples Nacional, acarretando uma diminuição na arrecadação do governo. A ideia do projeto “Crescer sem Medo” é que, ao impulsionar o crescimento das empresas optantes pelo Simples Nacional, diminuições na arrecadação estatal decorrentes destes aprimoramentos tenderão a ser mitigadas (DA COSTA e SCHONTAG, 2016, p. 79).

Ao se analisar as modificações impostas pela LC 155/2016, conclui-se que a intenção é extremamente positiva e fomentará o crescimento das micro e pequenas empresas. De negativo temos o aumento do valor literal das alíquotas, um reajuste que já ocorria normalmente e que pode ter sido influenciado pela situação econômica do país. Entretanto, a diminuição de faixas, o aumento do teto de faturamento, a necessidade de crescimento de 100% do limite inferior da receita bruta para ingresso em nova faixa e a alteração da progressão de aritmética para progressiva são fatores que deverão colaborar sobremaneira com a perda do medo de crescer por parte dos micro e pequenos empreendedores, restando aguardar o início da produção de efeitos para constatar se essa previsão se comprovará na prática.

3.3 A Problemática do Crescimento Lateral das Empresas

3.3.1 Conceito e Consequências

Um dos grandes motivadores para a busca pelas modificações trazidas ao Simples Nacional por meio da LC 155/2016 foi a figura do crescimento lateral. A forma como a LC 123/2006 vinha se materializando na prática em relação às MPE nessa primeira década de

vigência fez com que esse conceito surgisse como um grande vilão de um dos pressupostos básicos da legislação, que é fomentar o crescimento deste grupo de empresas tão importante para a economia nacional.

O Simples Nacional enquanto ferramenta de incentivo às micro e pequenas empresas, salvo algumas situações em que o planejamento tributário mostra o contrário, oferece uma tributação favorável as MPE. Entretanto, a busca por fomentar o incentivo ao crescimento destas empresas, esbarrava por vezes no receio do empresário em relação ao abrupto aumento de tributação que esta evolução poderia acarretar. Tal situação ensejou a figura do crescimento lateral, que consiste na utilização de subterfúgios por parte do empreendedor no sentido de mascarar o crescimento para não ser enquadrado em tributações mais onerosas.

Neste sentido, observou o então ministro Domingos (2015), em pronunciamento concedido ao Portal Brasil:

Sem a janela de transição, muitos empresários recorrem a alternativas para mascarar o crescimento e escapar de enquadramentos que ainda não têm condições de bancar. Abrem-se empresas nos nomes de sogra e parentes, o que acaba diluindo a arrecadação e promovendo um desenvolvimento lateral.

O combate a essa prática é um dos grandes objetivos da LC 155/2016, a qual pretende atingir esse fim promovendo o aumento do teto de faturamento bruto anual, o que funcionaria como uma espécie de faixa de transição entre o Simples Nacional e o Lucro Presumido, além da redução das faixas de alíquotas de vinte para cinco, fator que permitirá um aumento progressivo da tributação e uma maior margem de crescimento para as MPE sem que ocorra um aumento na alíquota incidente.

Enquanto o planejamento tributário e a elisão fiscal são práticas legais na busca por uma menor tributação, a evasão fiscal por sua vez é considerada uma forma ilegal dentre os procedimentos adotados pelos empresários que acarretam perdas de arrecadação para o poder público (PINTO, 2008, p. 109). A prática atual do desenvolvimento lateral nas MPE no Brasil permite discussão quanto ao enquadramento em forma de evasão fiscal, no entanto tende a não receber tal delimitação por não ser propriamente ilegal. Não obstante, o governo federal já procurou combatê-la através da LC 155/2016 pelo simples fato de que diminui a arrecadação, ao passo que uma empresa com o tamanho das criadas lateralmente somadas recolheria mais aos cofres públicos. Além disso, esse mecanismo aumenta a burocracia do Estado com a abertura de pessoas jurídicas que seriam de fato desnecessárias.

Ao se abordar a propensão do brasileiro à prática de evasão fiscal, deve-se ter em mente fatores culturais que podem influenciar essa questão. Não obstante, por ser a empresa um espaço sociocultural, é necessário compreender a cultura nacional para haver um entendimento da cultura empresarial de determinado país. No que tange o ponto de vista estratégico no caso das empresas no Brasil, a realidade externa injusta e iníqua somada a uma legislação fundada na proibição, que submete o cidadão ao Estado, faz com que as organizações produzam mecanismos que permitam alcançar seus objetivos nesse ambiente hostil (PINTO, 2008, p. 99).

A LC 123/2006 já traz em seu teor a tentativa de reger e proibir estas condutas que podem acarretar redução fraudulenta da arrecadação do Estado dentro do Simples Nacional. O Estatuto define que a interposição de pessoas implica a exclusão da empresa do regime tributário favorecido, por impossibilitar o real dimensionamento do faturamento, já que o mesmo seria segregado por diversas sociedades almejando enquadramento na lei que garante privilégios. É vedada ainda a regra do desdobramento, também relacionado ao dimensionamento do faturamento. Segue a previsão do art. 3º, parágrafo 4º, inciso IX da LC 123/2006 (BRASIL, 2006):

§ 4º Não poderá se beneficiar do tratamento jurídico diferenciado previsto nesta Lei Complementar, incluído o regime de que trata o art. 12 desta Lei Complementar, para nenhum efeito legal, a pessoa jurídica:

IX - resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos 5 (cinco) anos-calendário anteriores;

Além da segregação do faturamento, também não é autorizada a segregação de atividades pela via do desmembramento da empresa para fins de qualificação em pequena empresa e fruição dos benefícios do Simples Nacional. Não obstante as proibições, o aumento destes tipos de condutas que acarretam redução na arrecadação tributária do Estado e aumento na burocracia de funcionamento da máquina estatal, ensejou que a LC 155/2016 trouxesse entre seus objetivos o combate ao crescimento lateral das MPE no Brasil. Passa-se então a análise de julgados com este tipo de questão.

3.3.2 O crescimento lateral das empresas e o seu tratamento jurisprudencial

Analisado o conceito de crescimento lateral que associado à segregação de atividades pelo desmembramento da empresa e outras formas de reduzir a arrecadação ensejaram a

criação da LC 155/2016 que promoveu o aumento do teto de faturamento bruto anual para enquadramento no Simples Nacional e modificou o sistema de faixas e alíquotas dos Anexos, debruça-se nesse momento sobre o estudo de julgados que apreciaram este tema. Analisar-se-á decisões administrativas exaradas pelas Delegacias da Receita Federal, além de decisões do Tribunal Regional Federal da 4ª Região e do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul.

Em um primeiro momento analisaremos então um posicionamento jurisprudencial que determinou a exclusão de uma empresa do Simples Nacional emitido pela Delegacia da Receita Federal de Curitiba (BRASIL, 2010):

EMENTA: EXCLUSÃO DO SIMPLES. CONSTITUIÇÃO PESSOA JURÍDICA. INTERPOSTAS PESSOAS. A constituição de várias empresas individuais, que ocupam um mesmo espaço físico, desenvolvem o mesmo objeto social, utilizam os mesmos colaboradores e maquinários e, cujos sócios possuem grau de parentesco ou afinidade entre si, **objetivando reduzir custos, usufruir tributação privilegiada e pulverizar receitas**, caracteriza constituição de grupo econômico e **impede a opção pelo Simples**. **OPÇÃO. REVISÃO. EXCLUSÃO COM EFEITOS RETROATIVOS. POSSIBILIDADE.** A opção pela sistemática do Simples é ato do contribuinte sujeito a condições e passível de fiscalização posterior. A exclusão com efeitos retroativos, quando verificado que o contribuinte incluiu-se indevidamente no sistema, é admitida pela legislação. **LEGISLAÇÃO APLICÁVEL À EXCLUSÃO DO SIMPLES.** Aplica-se à exclusão do Simples Federal a legislação tributária vigente à época da ocorrência da situação impeditiva à permanência nesse regime unificado e simplificado, qual seja, a Lei nº 9.317, de 1996. ; a Lei Complementar nº 123, de 2006, que instituiu as normas gerais do Simples Nacional e revogou a Lei nº 9.317, de 1996, somente tem aplicação a partir de 01/07/2007 sobre os fatos geradores pendentes e futuros. (Grifou-se)

O julgado em questão evidencia uma conduta que visa reduzir a onerosidade da empresa, entretanto de forma ilegal, já que o faz através do desmembramento de uma empresa em diversas com o simples intuito de gozar dos benefícios da tributação privilegiada do Simples Nacional, não podendo tal atitude ser confundida de forma alguma com o mecanismo legal a ser utilizado para aderir o sistema tributário menos oneroso a empresa, que é o planejamento tributário.

Segue outra decisão na esfera administrativa acerca do tema, a qual corrobora o entendimento da anteriormente apresentada e provém da Delegacia da Receita Federal de Ribeirão Preto (BRASIL, 2011):

EMENTA: SIMPLES. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. Considera-se a existência **de grupo econômico de fato quando duas ou mais empresas encontram-se sob a direção, o controle ou a administração de uma delas.** Na constatação fática da existência de grupo econômico é cabível a verificação do cumprimento ou descumprimento das condições de participação no sistema tributário simplificado em relação à totalidade das empresas do grupo, em virtude da

solidariedade legal que se estabelece entre elas. **SIMPLES. EXCLUSÃO. LIVRO CAIXA. PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. LIMITES DA RECEITA BRUTA. PRÁTICA REITERADA DE INFRAÇÕES.** São circunstâncias ensejadoras da exclusão do contribuinte do regime do Simples a escrituração do Livro Caixa sem o registro de toda a sua movimentação financeira, inclusive a bancária, **a participação societária de um mesmo sócio em mais de uma empresa**, quando o limite da receita bruta restar ultrapassado e a prática reiterada de infrações à legislação tributária. (Grifou-se)

A figura do grupo econômico de fato merece destaque, ao passo que a jurisprudência administrativa vem se consolidando no sentido de não admitir que empresas com vínculo familiar e interdependentes entre si em relação a suas atividades possam ser consideradas de forma individual para fins de enquadramento no Simples Nacional. Não obstante a previsão expressa na LC 123/2006, a proibição a tal conduta tem ensejo também na figura da desconsideração da personalidade jurídica do artigo 50 do Código Civil quando presente nos negócios jurídicos a confusão patrimonial e o desvio de finalidade e a questão de fraude à lei, em virtude da família montar estrategicamente sua atividade econômica tentando driblar a lei cogente que estipula o limite do faturamento (NONATO, 2011, p. 5).

O CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), ao analisar situação em que com o uso da interposição de pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional era feito no sentido de concentrar empregados nessas empresas quando na verdade eles trabalhavam no processo produtivo de outra empresa não optante por esse regime favorecido, acabou por julgar o fato considerando simulação. Segue a ementa da referida decisão (BRASIL, 2014):

SIMULAÇÃO. FORMA DE EVADIR-SE DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS. INTERPOSTAS PESSOAS. SIMPLES. A simulação não é aceita como forma de planejamento tributário com vistas a reduzir a carga tributária da empresa. **Manobra considerada ilegal. A utilização de interpostas pessoas enquadradas no SIMPLES** para contratação de mão de obra e colocação à disposição de uma outra pessoa jurídica, à fim de não recolher a quota patronal das contribuições previdenciárias, quando comprovado que o único fim desta empresa é desvincular o empregador para com uma empresa, há de ser reconhecida a nulidade do negócio por abuso de direito e simulação. (Grifou-se)

No mesmo sentido da atuação da seara administrativa, o posicionamento dos Tribunais acerca da existência de grupo econômico de fato tem sido efetivo em manter as decisões administrativas de exclusão do regime de tributação diferenciada pelo Simples Nacional. Nessa perspectiva, segue decisão proferida pela 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região em análise a uma Apelação Cível proposta contra a União por decisão administrativa que excluiu a apelante do Simples Nacional (BRASIL, 2014):

EMENTA: SIMPLES NACIONAL. CESSÃO DE MÃO-DE-OBRA. EXCLUSÃO. A sociedade empresária que cede mão-de-obra incide na vedação constante do art. 17, XI, da Lei Complementar nº 123, de 2006, o que enseja sua **exclusão do Simples**. É de ser excluída do **Simples Nacional** a empresa que forma **grupo econômico de fato** com outras duas empresas, as quais, em conjunto, auferem receita bruta superior a R\$ 3.600.000,00.

Na argumentação trazida em seu voto, o Desembargador Relator do presente relatório atesta fatores que evidenciam o crescimento lateral da empresa através da formação de grupo econômico de fato: os sócios das três empresas são da mesma família, as três empresas tem sede no mesmo imóvel e atuam no mesmo ramo de atividade econômica e a empresa com maior faturamento entre as três nunca possuiu empregados registrados em seu nome, fatores que ensejaram a decisão unânime de negar provimento à apelação. Esse tipo de julgado evidencia a tentativa do contribuinte de ludibriar o fisco, enquadrando-se de forma ilícita nos requisitos da LC 123/2006 para recolher um valor menor a título de impostos, ação que foi uma das grandes motivações a criação da LC 155/2016.

Na mesma linha da jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, segue posicionamento do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul quando da análise de Embargos de Declaração arguindo pela possibilidade de exclusão do Simples Nacional através de processo administrativo, de empresa considerada pertencente a determinado grupo econômico e não empresa individual (BRASIL, 2016):

Ementa: EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. EXCLUSÃO O SIMPLES NACIONAL. DIREITO LÍQUIDO E CERTO NÃO COMPROVADO DE PLANO. AUSÊNCIA DAS HIPÓTESES PREVISTAS NO ART. 1.022 DA LEI Nº 13.105/2015 (NOVO CPC). PREQUESTIONAMENTO. 1. Hipótese em que não se verifica qualquer omissão, contradição ou obscuridade no aresto que justifique a interposição dos embargos declaratórios. Mesmo que seja prequestionamento da matéria, devem estar presentes os requisitos do art. 1.022 do CPC, a fim de que mereça ser acolhido o recurso. Não é o caso dos autos. Os embargos de declaração não se prestam para rediscussão do mérito, assim como o Julgador não está adstrito a rebater todas as teses levantadas pelas partes, mas sim a demonstrar logicamente o caminho pelo qual chegou à conclusão. 2. No caso, os documentos trazidos pela impetrante não comprovam o direito líquido e certo a que diz fazer jus, pois não foram capazes de desqualificar as **provas angariadas no processo administrativo - que se afigura legal - que concluiu ser a impetrante empresa do Grupo Tevah e não empresa individual, sendo que os rendimentos auferidos ultrapassam o valor definido pela lei para integrar O Simples Nacional, autorizando, assim, a sua exclusão do programa.** EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DESACOLHIDOS. UNÂNIME. (Grifou-se)

O julgado em questão concluiu pela correção da exclusão do Simples Nacional da empresa por ultrapassar o valor definido como teto de faturamento para participar do instituto, o que se deu em virtude dela não ser uma empresa individual, mas sim pertencente a um

grupo econômico, o que determina forma ilícita de crescimento lateral com o intuito de auferir vantagem financeira.

O Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul consolida posição no sentido do combate à tentativa de auferir vantagem financeira por enquadramento indevida no Simples Nacional através da figura do Crescimento Lateral das empresas ao julgar Apelação Cível apresentada contra sentença que julgou improcedente Mandado de Segurança impetrado visando desconstituir decisão administrativa que aplicou à impetrante e ora apelante a exclusão do Simples Nacional (BRASIL, 2014):

APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA. EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL. Possibilidade, ante a verificação de **constituição da empresa por interposta pessoa**. Artigo 29, IV, da LC nº 123/2006. Violação ao contraditório e a ampla defesa no processo administrativo. Inocorrência. **(Grifou-se)**

Foi negado provimento ao apelo de forma unânime, sendo que em seu relatório o Des. João Barcelos de Souza Júnior argumentou que o processo administrativo em questão concluiu que as pessoas jurídicas analisadas constituíam na verdade apenas uma empresa, o que ocorria com o intuito de diluir o capital entre os sócios interpostos para fins de enquadramento no Simples Nacional. Concluiu por fim que a exclusão com base nessa argumentação tem amparo no art. 29, IV, e no § 1º do art. 29 da LC 123/2006 e que não ocorreu lesão ao contraditório e a ampla defesa, pois consta nos autos a resposta do impetrante a decisão.

Todo o escopo de tratamento jurisprudencial dispensado pela esfera administrativa e pelos Tribunais analisados a questão do crescimento lateral das micro e pequenas empresas convergem para a necessidade das modificações trazidas pela LC 155/2016, a qual buscará a partir da sua produção de efeitos em 1º de janeiro de 2018, através do aumento do teto de faturamento bruto anual e da diminuição das faixas de alíquotas de vinte para cinco, combater essas condutas que buscam de forma ilegal obter vantagem do tratamento benéfico oferecido pelo Simples Nacional.

CONCLUSÃO

A realização do presente estudo possibilitou uma análise pormenorizada sobre o Simples Nacional, com enfoque no tratamento tributário favorecido oferecido pelo instituto e no incentivo ao crescimento das microempresas e empresas de pequeno porte. A necessidade e a importância do assunto se evidenciam quando se reflete acerca da influência que as MPE têm sobre a economia nacional, representando 27% do Produto Interno Bruto e 98% do total de empresas formalizadas no ano de 2011, conforme pesquisa do SEBRAE.

Em relação ao tratamento tributário favorecido, que é previsto na Constituição Federal de 1988, as análises comparativas trazidas no presente trabalho permitiram concluir que nem sempre o Simples Nacional é o regime tributário mais benéfico às microempresas e empresas de pequeno porte. A LC 123/2006 traz em seu texto legal uma série de Anexos, onde cada um se refere a uma modalidade de empresas. Além disso, as alíquotas incidentes são divididas em vinte faixas de faturamento e seu valor em determinados casos fica condicionado a quanto se gasta com a folha de pagamento dos funcionários.

Nesse cenário, conclui-se que, na grande maioria dos casos, o Simples Nacional é uma forma de tributação mais favorável às MPE. Entretanto deve-se analisar o caso específico da empresa, verificando o Anexo da LC 123/2006 em que ela está enquadrada, a alíquota incidente sobre a faixa de faturamento em que ela se encontra, além do valor gasto com folha de pagamento para poder se tomar a melhor decisão. Esse fato faz com que a figura do planejamento tributário seja atualmente algo indispensável para uma gestão efetiva e salutar da empresa, podendo assim decidir com acerto pelo regime de tributação mais vantajoso para cada caso, o qual por vezes poderá ser o Lucro Presumido.

Ainda no capítulo que trata do tratamento tributário favorecido, extremamente esclarecedor foi o estudo feito através do direito comparado sobre a forma como alguns países estrangeiros oferecem tratamento jurídico favorecido e incentivam o crescimento de suas MPE. Na comparação com nosso país vizinho, a Argentina, notou-se um sistema próximo do brasileiro e com problemas semelhantes. A Itália apresenta um tratamento favorecido às MPE de referência, baseado na redução e até exclusão de impostos a este nicho empresarial. Os Estados Unidos da América por sua vez, é talvez a maior referência mundial no assunto, tendo em vista a grande quantidade de suas pequenas empresas que alcançam um grande crescimento. O sistema norte-americano mostra-se muito diferente do brasileiro, pois em detrimento dos benefícios fiscais, tem como base a desburocratização, a diminuição de

entraves no acesso ao crédito e o incentivo a capacitação do empresário, fatores em que a nossa legislação não é satisfatória e que contribuiriam sobremaneira com o crescimento de nossas MPE. Por fim foi estudada a Irlanda, país com elevado índice de desenvolvimento humano, que evidencia o incentivo a mentalidade empreendedora na educação desde o ensino básico.

Dentre os fatores analisados no direito comparado, entende-se que a dificuldade no acesso ao crédito, a falta de políticas públicas voltadas para a capacitação do empreendedor e a falta do empreendedorismo no ensino das escolas são os principais fatores que colaboram para o alto índice de mortalidade das MPE no Brasil, não obstante o tratamento tributário favorecido oferecido pelo Simples Nacional.

Como cerne do presente trabalho, no terceiro capítulo foi estudado a problemática do crescimento lateral das empresas, que é um dos principais problemas do Simples Nacional e ensejou as modificações à LC 123/2006 determinadas pela LC 155/2016. O crescimento lateral consiste em uma forma ilícita que os empresários utilizam para permanecer enquadrado no Simples Nacional e por consequência ter uma tributação menos onerosa. Ocorre quando uma empresa se desmembra em diversas outras com o intuito de que seu faturamento não ultrapasse o teto do Simples Nacional, caracterizando a formação de grupo econômico através da utilização de interpostas pessoas jurídicas.

Essa problemática despertou a atenção do governo, uma vez que essa lateralização reduz de forma significativa e ilícita a arrecadação do Estado, aumenta a burocracia e gera falta de credibilidade no sistema como um todo. Além disso, o tratamento jurisprudencial apresentado no presente trabalho, tanto na via administrativa através das Delegacias da Receita Federal e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais como na via judicial por intermédio do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul e do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, já evidenciavam a necessidade de uma atitude sobre a questão. No intuito de combater essa tendência foi publicada a LC 155/2016.

A LC 155/2016, que somente produzirá efeitos a partir de 1º de janeiro de 2018, propôs suas modificações com base no projeto “Crescer sem Medo”, com objetivo principal de combater o crescimento lateral e fomentar o crescimento das MPE.

O teto de faturamento das MPE para fins de enquadramento no Simples Nacional passará de R\$ 3.600.000,00 para R\$ 4.800.000,00, fato que é extremamente positivo, uma vez que as empresas tinham receio de ultrapassar o teto do faturamento por medo de sofrer a chamada “morte súbita” ao ingressar no Lucro Presumido e sofrer uma tributação muito mais

onerosa. A criação dessa faixa de transição certamente incentivará o crescimento e servirá como uma faixa de adaptação ao novo regime de tributação.

A mudança mais significativa se deu nos Anexos da LC 123/2006, mais especificamente nas faixas de faturamento que foram reduzidas de vinte para apenas seis. A mudança facilitará o cálculo do imposto, mas vai muito além disso. Com a nova sistemática, as faixas deixarão de aumentar por progressão aritmética (de R\$180.000,00 em R\$ 180.000,00 como atualmente) para aumentarem progressivamente, representando uma significativa “suavização” do aumento da tributação no processo de crescimento das MPE. Outra modificação positiva ao empreendedor é que a carga adicional associada a uma nova faixa de receita bruta anual só incidirá sobre a parcela que exceder o valor limite da faixa anterior, como no imposto de renda de pessoa física.

Fundamental para o incentivo ao crescimento e para o planejamento das empresas é o crescimento do limite inferior de receita bruta necessário para que a empresa incida em uma nova alíquota. No sistema atual a empresa com maior faturamento mudava de faixa ao ter um pequeno crescimento e incidia em alíquotas superiores, devido à progressão aritmética, onde bastava aumentar seu faturamento em R\$ 180.000,00 para incidir em nova faixa. Com a LC 155/2016, será necessário que a empresa tenha um crescimento de pelo menos 100% do seu limite inferior de receita para incidir em uma nova alíquota mais onerosa, fator que incentivará sobremaneira o crescimento das microempresas e empresas de pequeno porte.

De todo o exposto, conclui-se que as alterações feitas pela LC 155/2016 parecem convergir na direção de combater o crescimento lateral das empresas e de tornar menos traumático o processo de crescimento vertical delas, fazendo com que o empreendedor perca o receio de crescer. Entretanto, como a lei sequer começou a produzir efeitos, é necessário que novas pesquisas sejam realizadas sobre o tema, com o intuito principal de verificar se tais medidas alcançaram os efeitos almejados na prática.

Por derradeiro, a atenção às microempresas e empresas de pequeno porte é uma determinação constitucional, que se reveste de grande importância em virtude da significativa contribuição que elas possuem na economia nacional, sendo obrigação do Estado prover o tratamento tributário favorecido e incentivar o crescimento das MPE. A LC 123/2006 é um marco, por ter instituído o Simples Nacional, que em termos de tratamento tributário favorecido é uma medida bastante efetiva. No que tange o incentivo ao crescimento das micro e pequenas empresas, a LC 155/2016 pelas modificações que propôs parece vocacionada a alcançar esse fim. Entretanto o estudo do tema em outros países permite concluir que o Brasil ainda é deficiente na concessão de acesso à créditos, no oferecimento de políticas públicas

para capacitação de seus empreendedores e no incentivo ao ensino do empreendedorismo nas escolas, fatores que contribuiriam para o desenvolvimento e crescimento das MPE.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado** 9. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Método, 2015.

BASSOLI, Marlene Kempfer; ZANLUCHI, César Maurício. A Tributação Diferenciada para Pequenas Empresas: Mecanismo para Positivar Valores e Princípios Econômico-Constitucionais. **ARGUMENTUM** - Revista de Direito - Universidade de Marília – Volume 6 – Marília: UNIMAR, 2006. ISSN 1677-809X. Disponível em: http://www.unimar.br/biblioteca/publicacoes/direito_v6.pdf Acesso em: 29 maio 2017.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recurso Voluntário. Simulação. Forma de evadir-se das obrigações tributárias. Interpostas Pessoas. Simples. (CARF – Recurso Voluntário nº 13855.001761/2009-16, Data da Seção 03/12/2014, Acórdão nº 2403-002.856) **CARF: Jurisprudência**, 2017. Disponível em <http://tributarionobastidores.com.br/2015/08/ptsimples/> Acesso em: 26 jun. 2017.

BRASIL. **Constituição Federal da República**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm Acesso em: 30 abr. 2017.

BRASIL. Decreto Lei nº 486 de 03 de março de 1969. Dispõe sobre escrituração e livros mercantis e dá outras providências. **In: Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 04 mar. 1969. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0486.htm Acesso em: 28 abr. 2017.

BRASIL. Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba. Exclusão do Simples. Constituição Pessoa Jurídica. Interpostas Pessoas (DRJ/CTA – Acórdão nº 06-26037, Data do julgamento: 01/04/2010, 2ª Turma) **DRJ/CTA: Jurisprudência**, 2017. Disponível em: <http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s7=&s9=DRJ%2F%24.SIGL.&s10=&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=%2Fnethtml%2Fdecisoes%2Fdecw%2FpesquisaDRJ.htm&r=0&f=S&l=20&s1=&s3=06-26037&s4=Sistema+Integrado+de+Pagamento+de+Impostos+e+Contribuicoes+das+Microempresas+e+das+Empresas+de+Pequeno+Porte+-+Simples&s5=&s6=&s8> Acesso em: 07 jun. 2017.

BRASIL. Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto. Simples. Grupo econômico de fato (DRJ/RPO – Acórdão nº 14-33832, Data do julgamento: 24/05/2011, 6ª Turma) **DRJ/RPO: Jurisprudência**, 2017. Disponível em: <http://decisoes.fazenda.gov.br/netacgi/nph-brs?s7=&s9=&s10=&n=-DTPE&d=DECW&p=1&u=/nethtml/decisoes/decw/pesquisaDRJ.htm&r=1&f=G&l=20&s1=DRJ/RPO&s3=14-33832&s4=&s5=&s6=&s8> Acesso em: 07 jun. 2017.

BRASIL. Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2016. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 15 dez. 2006. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm Acesso em: 24 abr.2017.

BRASIL. Lei Complementar 155, de 27 de outubro de 2016. Altera a Lei Complementar 123/2006, de 14 de dezembro de 2006, para organizar e simplificar a metodologia de apuração do imposto devido por optantes do Simples Nacional. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 28 out. 2016. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp155.htm Acesso em: 24 abr. 2017.

BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito Tributário aplicáveis a União, Estados e Municípios. Código Tributário. **In: Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm Acesso em: 28 maio 2017.

BRASIL. Lei nº 9.718 de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. **In: Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 nov. 1998. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/L9718compilada.htm Acesso em: 17 maio 2017.

BRASIL. Projeto de Lei nº 25, de 2007. **Câmara dos Deputados**. Parecer do Deputado Carlos Melles ao Substitutivo do Senado ao Projeto de Lei nº 25, de 2007. Disponível em: https://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1492271&filename=PPP+1+PLP02507+%3D%3E+PLP+25/2007 Acesso em: 28 maio 2017.

BRASIL. Projeto de Lei Complementar nº 25, de 2007. **Câmara dos Deputados**. Redação Final do Projeto de Lei nº 25, de 2007. Disponível em: https://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=A6826BB91DB5A8DAE12D0DD351FE1B1B.proposicoesWebExterno1?codteor=1382730&filename=Tramitacao-PLP+25/2007 Acesso em: 28 maio. 2017.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Apelação Cível. Mandado de Segurança. Exclusão do Simples Nacional. (TJRS – Apelação Cível nº 70059683250, Relator: Des. João Barcelos de Souza Júnior, Data do Julgamento: 11/06/2014, 2ª Camara Cível, Data de Publicação: 01/07/2014) **TJRS**: Jurisprudência, 2017. Disponível em: http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=cache:www1.tjrs.jus.br/site_php/consulta/consulta_processo.php%3Fnome_comarca%3DTribunal%2Bde%2BJusti%25E7a%26versao%3D%26versao_fonetica%3D1%26tipo%3D1%26id_comarca%3D700%26num_processo_mask%3D70059683250%26num_processo%3D70059683250%26codEmenta%3D5819745+exclus%C3%A3o+do+simples+nacional+++inmeta:dj:daterange:2014-06-11..2014-06-11+&proxystylesheet=tjrs_index&client=tjrs_index&ie=UTF-8&site=ementario&access=p&oe=UTF-8&numProcesso=70059683250&comarca=Comarca%20de%20Porto%20Alegre&dtJulg=11/06/2014&relator=Jo%C3%A3o%20Barcelos%20de%20Souza%20Junior&aba=juris Acesso em: 26 jun. 2017.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. Embargos de Declaração. Apelação Cível. Direito Tributário. Exclusão do Simples Nacional. Direito líquido e certo não comprovado de plano. Ausência das Hipóteses previstas no Art. 1022 da Lei nº 13105/2015 (Novo CPC). Prequestionamento. (TJRS – Embargos de Declaração nº 70068647189, Relator: Des. João Barcelos de Souza Júnior, Data do julgamento: 29/09/2016, 2ª Câmara Cível, Data de Publicação: 29/06/2016) **TJRS:** Jurisprudência, 2017. Disponível em http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=exclus%C3%A3o+do+simples+nacional&proxystylesh eet=tjrs_index&client=tjrs_index&filter=0&getfields=* &aba=juris&entsp=a_politica-site&wc=200&wc_mc=1&oe=UTF-8&ie=UTF-8&ud=1&sort=date%3AD%3AS%3Ad1&as_qj=&site=ementario&as_epq=&as_oq=&as_eq=&requiredfields=crr%3A592&as_q=#main_res_juris Acesso em: 26 jun. 2017.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível. Simples Nacional. Cessão de mão-de-obra. Exclusão. (TRF-4 – Apelação Cível nº 5003879-38.2011.404.7002/PR, Relator: Des. Federal Rômulo Pizzolatti, Data do julgamento: 10/06/2014, 2ª TURMA, Data de Publicação: 10/06/2014) **TRF – 4:** Jurisprudência, 2017. Disponível em: http://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=6488041&termosPesquisados=exclusao|simples|nacional|grupo|economico|de|fato Acesso em: 25 jun. 2017.

CHIAVENATO, Idalberto. **Empreendedorismo:** Dando asas ao espírito empreendedor. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário** – 12ª ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2012.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário:** constituição e código tributário nacional – 4. ed., rev., atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2014.

CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional, a Norma Tributária e o Princípio Federativo:** Limites da Praticabilidade Tributária. Curitiba: UFPR, 2010. 440 p. Dissertação – Curso de Pós Graduação em Direito, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2010. Disponível em: <http://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/188:4/23459/Microsoft%20Word%20-%20trabalho%20total%20com%20correcoes%20texto.pdf?sequence=1&isAllowed=y> Acesso em: 30 abr.2017.

D'ANGELA, Walter D.; SALIM, José A. **Evolución de los Regímenes Simplificados para Pequeños Contribuyentes en la República Argentina.** Buenos Aires: AFIP, 2006. Disponível em: <http://www.afip.gov.ar/estudios/archivos/MonotributoCongreso.pdf> Acesso em: 28 abr. 2017.

DA COSTA, Sérgio Gustavo; SCHONTAG, Felipe França. **Simples Nacional: Da Fundamentação do “Crescer sem Medo”**. **Caderno FGV Projetos**. Rio de Janeiro, ano 11, nº 29, dez. 2016. Disponível em: https://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/caderno_simples_nacional_bx.pdf Acesso em: 02 jun. 2017.

DA GRAÇA, Eurico Elizandro Lima Brito. **Financiamento das microempresas em São Vicente**. Disponível em: <https://hdl.handle.net/10961/3477> Acesso em: 28 maio 2017.

DE OLIVEIRA, Maurício Teixeira. **A importância da contabilidade no processo de decisão entre Lucro Real e Lucro Presumido**. São Paulo: USP, 2009. 128 p. Dissertação – Programa de Pós Graduação em Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-06052009-124850/pt-br.php> Acesso em: 04 maio 2017.

DOMINGOS, Afif. Pronunciamento sobre as novas alíquotas do Simples Nacional concedido ao Portal Brasil. Brasília, 26 fev. 2015. Disponível em: <https://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2015/02/limite-para-entrar-no-super-simples-deve-subir-para-r-7-2-milhoes>. Acesso em: 02 jun. 2017.

Ferramenta Calculadora Simples Nacional ou Lucro Presumido do Grupo A TARDE, 2016. Disponível em: <https://simplesnacional.atarde.uol.com.br> Acesso em: 22 maio 2017.

GARCIA, Sérgio Renato Tejada. Tributação pelo Simples Nacional – alguns aspectos controversos. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, n.65, abr. 2015. Disponível em: http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/index.htm?http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao065/Sergio_Garcia.html Acesso em: 28 abr. 2017.

GIBSON, Brian; HOLMES, Scott. **Definition of Small Business - Final Report**. New Castle (USA): University, 2001.

GRAPEGGIA, Mariana; LEZANA, Alvaro Guillermo Rojas; ORTIGARA, Anacleto Ângelo e; DOS SANTOS, Paulo da Cruz Freire. **Fatores condicionantes de sucesso e/ou mortalidade de micro e pequenas empresas em Santa Catarina**. Disponível em: https://www.scielo.br/pdf/prod/v21n3/AOP_200903046 Acesso em: 28 maio 2017.

KARKACHE, Sergio. **Princípio do Tratamento Favorecido: O Direito das Empresas de Pequeno Porte a uma carga tributária menor**. Curitiba: UFPR, 2009. 296 p. Dissertação – Programa de Pós Graduação em Direito, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2009. Disponível em

<http://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/18232/DISSERTACAO.pdf?sequence=1>
Acesso em: 28 abr.2017.

LIMA, Francineide Borges; DUARTE, Ana Maria da Paixão. Planejamento Tributário: Instrumento Empresarial de Estratégia Competitiva. **Qualitas**, v. 6, n. 1, 2007. Disponível em: <https://revista.uepb.edu.br/revista/index.php/qualitas/article/view/106/0> Acesso em: 20 maio 2017.

MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo M. **Simples Nacional**: Estatuto da microempresa e da empresa de pequeno porte comentado. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

MARTINS, Fran. **Curso de direito comercial** atual. Carlos Henrique Abraão - 37 ed. ver, atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2014.

MAXIMIANO, Antonio Cesar Amaru. **Administração para empreendedores**: fundamentos da criação e da gestão de novos negócios. São Paulo: Pearson Prentice Hall , 2006 .

MAXIMIANO, Antonio Cesar Amaru. **Administração para empreendedores**. 2. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2011.

MOTTA, Fernando Cláudio Prestes; VASCONCELOS, Isabela Gouveia de. **Teoria Geral da Administração**. 3. ed. rev. São Paulo: Cengage Learning, 2013.

NASCIMENTO, Daiane Fredegoti do; VIEIRA, Marília Aparecida e; DA SILVA, Mayara de Oliveira Costa. **Microempresa e Empresa de Pequeno Porte**: A Evolução do Simples Nacional. Disponível em: <http://aberto.univem.edu.br/bitstream/handle/11077/1053/TCC%20DAIANE-MARILIA-MAYARA.pdf?sequence=1> Acesso em: 02 maio 2017.

NASCIMENTO, Marcelo; DE LIMA, Carlos Rogério Montenegro; ENSSLIN, Eduardo Rolim e; DE LIMA, Mauricio Andrade. Fatores determinantes na mortalidade de micro e pequenas empresas da região metropolitana de Florianópolis sob a ótica do contador. **Estratégia e Negócios**, v. 6, n. 2, Palhoça, 2013. Disponível em: <http://portaldeperiodicos.unisul.br/index.php/EeN/article/view/1578/1203> Acesso em: 28 maio 2017.

NAYLOR, Carlos Mauro. Fundamentos Constitucionais do Simples Nacional. **Revista Jus Navegandi**, Teresina, ano 13, n. 1843, 2008. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/11529> Acesso em: 28 abr. 2017.

NONATO, Roberto Jeferson. **Infrações podem gerar exclusão do Simples Nacional.** Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2011-out-17/infracoes-podem-gerar-exclusao-pessoa-juridica-simples-nacional> Acesso em: 07 jun. 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo** – 6º ed. rev., atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

PEREIRA, Rodrigo Carlos Maques; SOUSA, Priscila Aparecida. **Fatores de mortalidade de micro e pequenas empresas: um estudo sobre o setor de serviços.** Disponível em: https://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos09/195_Mortalidade_nas_MPEs.pdf Acesso em: 24 maio 2017.

PINTO, Francisco Roberto. **Evasão Fiscal e Estratégia Empresarial: A percepção de empresários brasileiros.** Coimbra, Portugal: UC, 2008. 268 p. Tese – Doutorado em Gestão de Empresas, Universidade de Coimbra, Coimbra, Portugal, 2008. Disponível em: <http://www.robertopinto.com.br/uploads/pdf/coimbra.pdf> Acesso em: 02 jun. 2017.

RAMOS, André Luiz Santa Cruz. **Direito Empresarial Esquematizado** – 4. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2014.

SANTOS, Adiléia Ribeiro; OLIVEIRA, Rúbia Carla Mendes. Planejamento tributário com ênfase em empresas optantes pelo lucro real. In: **18º Congresso Brasileiro de Contabilidade, Gramado-RS.** 2008. Disponível em: <http://www.ccontabeis.com.br/18cbc/361.pdf> Acesso em: 18 maio 2017.

SARFATI, Gilberto Estágios de desenvolvimento econômico e políticas públicas de empreendedorismo de micro, pequenas e médias empresas (MPMEs) em perspectiva comparada: os casos do Brasil, do Canadá, do Chile, da Irlanda e da Itália. **Revista de Administração Pública.** Rio de Janeiro, v. 47, n. 1, 2013. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/7302/5795> Acesso em: 09 jun. 2017.

SEBRAE, **Sobrevivência das Empresas no Brasil**, 2016. Disponível em: <https://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/sobrevivencia-das-empresas-no-brasil-relatorio-2016.pdf> Acesso em: 28 maio 2017.

SEBRAE. **Participação das Micro e Pequenas Empresas na Economia Brasileira**, jul. 2014. Disponível em: <https://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Estudos%20e%20Pesquisas/Participacao%20das%20micro%20e%20pequenas%20empresas.pdf> Acesso em: 27 maio 2017.

SILVA NETO, Mário Pacheco. **O surgimento da lei geral para a Micro e Pequena Empresa e seu arcabouço histórico.** Disponível em: www.fabelnet.com.br/unempe2/ver_artigo.php?artigo_id=56. Acesso em 25 abr. 2017.

SILVA, Thales Dantas. **Desburocratização do processo de registro e legalização de empresas:** Impactos causados com a implementação da REDESIM conforme a Lei nº 11598, de 13 de dezembro de 2007. Disponível em: https://monografias.ufrn.br:8080/jspui/bitstream/123456789/1974/3/Desburocratização%20do%20processo_Monografia_Silva.pdf Acesso em: 23 jun. 2017.

SOUTO, Matheus Martins. Apontamentos histórico-jurídicos da tributação nas microempresas e empresas de pequeno porte. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XVI, n. 115, ago 2013. Disponível em: http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=13521 Acesso em: 26 abr 2017.

VIEIRA, Maria Lédio. **A contribuição das micro e pequenas empresas para a redução da pobreza no Brasil.** Disponível em: <http://www.repositorio.ufc.br/handle/riufc/5621>. Acesso em: 24 abr 2017.

ZANATTA, Dílson; MARONI NETO, Ricardo. Algumas considerações sobre o planejamento tributário: uma comparação por meio de simulação entre o Simples, o Lucro Presumido e o Lucro Real. **Revista de Ciências Gerenciais**, v. 10, n. 12, 2006. Disponível em: www.pgsskroton.com.br/seer/index.php/rcger/article/view/2707 Acesso em 17 maio 2017.