

**FACULDADE BAIANA DE DIREITO  
PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**DAIANE SANTANA DE JESUS**

**O IMPACTO DA CARGA TRIBUTÁRIA NAS MICROEMPRESAS E EMPRESA DE  
PEQUENO PORTE**

**SALVADOR- BAHIA  
2019**

**DAIANE SANTANA DE JESUS**

**O IMPACTO DA CARGA TRIBUTÁRIA NAS MICROEMPRESAS E EMPRESA DE  
PEQUENO PORTE**

Projeto de pesquisa apresentado pelo curso de Pós-graduação da Faculdade Baiana de Direito a ser utilizados como diretrizes para a manufatura do Trabalho de Conclusão de curso

**SALVADOR-BAHIA  
2019**

## **AGRADECIMENTOS**

À Deus, que me permitiu avançar mais esse passo em minha trajetória profissional.

Ao meu pai, que sempre acreditou no meu potencial e a quem devo todas as minhas conquistas profissionais e pessoais.

Aos meus amigos que sempre me incentivaram e confiaram neste trabalho. Obrigada por toda atenção, carinho e paciência depositada.

A todos da minha família que de alguma forma me impulsionaram e fizeram essa jornada valer cada vez mais a pena.

Aos ensinamentos de todos os mestres da Pós-Graduação que iluminaram e despertaram o prazer pelo conhecimento em tributário. Muita gratidão.

**“O poder de tributar envolve o poder de destruir.”  
John Marshall**

## RESUMO

O presente trabalho visa analisar o impacto da carga tributária brasileira nas microempresas e empresas de pequeno porte. Parte da conceituação de empresário e empresa, analisando os critérios necessários ao enquadramento em alguma dessas condições. Após, através do estudo dos tributos, seu conceito e modalidades existentes e, aprofundando nos tributos que incidem sobre as microempresas e empresas de pequeno porte, busca-se expor como tal carga tributária atinge estas modalidades empresariais e sua viabilidade de funcionamento. Ainda, explana sobre a importância de elaboração de um planejamento elaborado, mais especificamente do planejamento tributário e o impacto positivo que tal ferramenta pode acarretar às microempresas e empresas de pequeno porte. Depois de todo o exposto, conclui-se, no presente trabalho, que ainda é possível melhorar mais o sistema, principalmente o sistema tributário, de maneira que se viabilize, ainda mais, o funcionamento e manutenção das microempresas e empresas de pequeno porte no mercado econômico brasileiro.

**Palavras-chave:** Direito Tributário. Tributo. Planejamento Tributário. Microempresa. Empresa de Pequeno Porte.

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b> .....	1
<b>2. MICRO E PEQUENAS EMPRESAS</b> .....	3
<b>2.1. BREVE ANÁLISE HISTÓRICA</b> .....	5
<b>2.2. CONCEITO</b> .....	7
<b>2.3. O SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS – SEBRAE</b> .....	12
<b>2.4. AS MICROEMPRESAS E AS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE NO ORDENAMENTO BRASILEIRO</b> .....	13
<b>3. A TRIBUTAÇÃO E AS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS</b> .....	16
<b>3.1. CONCEITO DE TRIBUTAÇÃO</b> .....	16
<b>3.2. ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS</b> .....	23
<b>3.2.1. Taxas</b> .....	23
<b>3.2.2. Contribuição de Melhoria</b> .....	23
<b>3.2.3. Impostos</b> .....	24
<b>3.2.4. Empréstimos compulsórios</b> .....	25
<b>3.2.5. Contribuições especiais</b> .....	25
<b>3.3. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)</b> 25	
<b>3.4. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS</b> .....	29
<b>3.5. CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO – CIDE</b> .....	30
<b>3.6. FUNDO DE GARANTIA POR TEMPO DE SERVIÇO – FGTS</b> .....	32
<b>3.7. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISS</b> .....	33
<b>3.8. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS IMPORTADOS – II</b> .....	36
<b>3.9. IMPOSTO DE RENDA – IR</b> .....	37
<b>3.9.1. Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ</b> .....	38
<b>4. PLANEJAMENTO E REGIMES TRIBUTÁRIOS</b> .....	39
<b>4.1. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO</b> .....	40
<b>4.2. SIMPLES NACIONAL</b> .....	44
<b>4.3. LUCRO REAL</b> .....	51
<b>4.4. LUCRO PRESUMIDO</b> .....	55
<b>5. CONCLUSÃO</b> .....	58
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	61

## 1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objetivo expor o impacto que a (elevada) carga tributária brasileira exerce sobre as microempresas e as empresas de pequeno porte (EPP).

Inicialmente, é feita uma abordagem das definições de “empresário” e “empresa”, apenas para contextualizar os principais elementos presentes neste estudo.

Para tanto, através da análise conceitual de cada uma dessas modalidades, bem como da legislação que as regulamenta e protege, visa expor os aspectos a elas inerentes e exclusivos que as diferenciam das demais modalidades de empresas.

Visando enriquecer o trabalho foi abordado, ainda, o conceito geral de tributos, sua regulamentação no ordenamento jurídico brasileiro, bem como as possíveis modalidades de tributação existentes no cenário tributário brasileiro.

Busca, ainda, analisar os regimes especiais tributários aos quais podem se submeter para, por fim, ver em que medida eles as protegem – mantendo factível os seus funcionamentos – e em que medida a submissão a um regime especial, de outra via, pode torna-las mais vulneráveis no cenário atual do mercado capitalista e da economia brasileira e internacional.

Ademais, serão enfatizados os problemas que inviabilizam o desenvolvimento destas modalidades de empresa e sua consequente firmação no mercado econômico brasileiro, em comparação com o papel que se espera que exerçam no mercado, qual seja: estabilização da

economia frente as grandes variações e flutuações que o cenário econômico comercial brasileiro apresenta.

No presente trabalho será exposto, também, o papel do planejamento, mais especificamente do planejamento tributário, na constituição e gerência das microempresas e empresas de pequeno porte. Neste tópico, será destacada ainda a maneira como um planejamento tributário pode contribuir para a retirada (ou não) de uma micro ou pequena empresa da informalidade.

Por fim, serão apresentadas as principais modalidades tributárias – e suas respectivas formas de arrecadação – que podem incidir sobre as micro e pequenas empresas, destacando seus aspectos mais práticos e usuais para, finalmente, concluir qual impacto a carga tributária tem – e qual deveria ter – nas microempresas e empresas de pequeno porte.



## 2. MICRO E PEQUENAS EMPRESAS

Antes de aprofundar o tema do presente estudo, cumpre conceituar alguns dos principais termos que serão aqui utilizados.

Inicialmente, importante se faz conceituar aquele que será considerado empresário de acordo com o ordenamento jurídico brasileiro. Tal definição é encontrada no art. 966 do nosso Código Civil, que nos ensina que:

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.  
Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

De tal conceito, e de acordo com os dizerem de Márcio Morena Pinto (PINTO,2014), podemos concluir que será considerado empresário qualquer pessoa que exerça profissionalmente uma atividade econômica com o objetivo de obter riqueza.

Ainda, segue o autor explicando as características que levam alguém a ser enquadrado como empresário, quais sejam: a economicidade, a organização, a profissionalidade, a assunção do risco e o direcionamento do mercado.

Dessa forma, em breve síntese, quando verificado que alguém exerce determinada atividade econômica – que deverá ser sempre uma atividade lícita – com a presença dos elementos acima mencionados, poder-se-á dizer que esta pessoa é um empresário, devendo então, realizar seu registro no órgão competente, sob pena de estar operando na informalidade.

Entretanto, importante destacar também – uma vez que tal fato será abordado de maneira mais adequada em momento oportuno – que a obrigação de se registrar perante ao órgão competente, via de regra a Junta Comercial, não é de caráter opcional.

Isto porque, é através de tal registro que será obtido o CNPJ sendo, através deste sequencial numérico, que será identificada toda e qualquer atividade, aspecto e, principalmente, dados da empresa em questão.

Assim, tem-se que o registro empresarial, nos termos do art. 967 do Código Civil vigente, estabelece a obrigatoriedade de tal inscrição, aduzindo ainda que esta deve sempre se dar antes do início da atividade empresarial, sob pena de, em caso contrário, estarmos diante de um empresário irregular.

A condição de empresário irregular, embora pareça ser, inicialmente, vantajosa – uma vez que exime o empresário de arcar com todos os custos e burocracias atinentes à atividade empresarial – traz mais problemas do que benefício, conforme abaixo demonstrado.

Tomaz Henrique Lopes, em seu artigo “As consequências da irregularidade empresarial” (LOPES, 2015), nos informa que as consequências do exercício irregular de atividade empresarial, nos termos do Código Civil pátrio, são:

- a) Os sócios somente poderão provar a existência da sociedade, nas relações entre si ou com terceiros, por meio de documento escrito, mas os terceiros poderão prová-la de qualquer modo;
- b) Os bens e dívidas sociais passam a ser encarados como uma espécie de patrimônio especial, distinto do dos sócios e do qual estes são titulares em comum, ou seja, em condomínio;
- c) Os bens sociais responderão pelos atos de gestão praticados por qualquer dos sócios, salvo se houver pacto expresso que limite os poderes a eles concedidos, o qual

somente terá eficácia contra o terceiro que o conheça ou deva conhecer;

d) Todos os sócios passam a responder solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais, excluído do benefício de ordem aquele que contratou pela sociedade.

Após tudo que fora exposto, igualmente imperiosa se faz a necessidade de conceituar a “empresa”.

O instituto da “empresa”, no ordenamento jurídico brasileiro, é originado através de uma análise do conceito de empresário. Assim, de acordo com a definição acima apresentada, a “empresa” será compreendida como a atividade econômica exercida pelo empresário.

A Rede de Ensino Luis Flávio Gomes, nos ensina que:

o instituto “empresa” pode ser conceituado como a “a atividade econômica organizada de produção e circulação de bens e serviços para o mercado, exercida pelo empresário, em caráter profissional, através de um complexo de bens.

Assim, podemos concluir que micro ou pequeno empresário será aquele que, além de se encaixar nos critérios – que serão expostos em momento oportuno – que os definem como tal, têm que, também, se encaixar na definição de “empresário” acima apresentada, para que sua atividade seja considerada uma atividade empresarial.

## **2.1. BREVE ANÁLISE HISTÓRICA**

Hodiernamente, é cediço que a globalização estabeleceu avanços tecnológicos, os quais foram concretizando oportunidades de crescimento

e transformação econômica permitindo, assim, um significativo processo de integração dos mercados mundiais.

A globalização, nesse sentido, era vista com muito otimismo no que se refere ao acesso a mercado e concorrência internacional para as pequenas e microempresas.

Contudo, este fenômeno acarretou o efeito inverso ao desejado: as grandes empresas começaram a comprar as menores, culminando na construção de um mercado marcado pelo monopólio das grandes empresas e conglomerados econômicos.

Este novo cenário trouxe consigo diversos questionamentos, sendo o principal deles: como as microempresas e as EPPs podem resistir ao mercado sem acesso aos devidos recursos e sem uma atenção diferenciada que atendam, concretamente, suas necessidades extremamente específicas?!

Neste diapasão, não é crível que as micro e pequenas empresas recebam o mesmo tratamento que as empresas de grande porte. Isto porque, ao analisar o universo das micro e pequenas empresas, nos deparamos com uma menor capacidade produtiva e uma alta carga tributária.

Nesse sentido, Schlemm (2006), defende que as micro e pequenas empresas somam, apenas, 20% do PIB brasileiro - quantidade ainda limitada se comparada às organizações europeias, que compartilham mais de 50% do PIB de suas nações.

Assim, conclui-se que, apesar de o cenário econômico mundial caminhar para dar cada vez mais abertura e possibilidades às microempresas e EPPs, o cenário econômico e tributário brasileiro não contribuem para que

tais modalidades de empresa alcancem seu potencial máximo e contribuam, efetivamente, com o crescimento socioeconômico pátrio.

## **2.2. CONCEITO**

A Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, considera empresa de pequeno porte o empresário, a pessoa jurídica ou a ela equiparada, que aufera, em cada ano calendário, receita bruta superior a 360 mil reais e igual ou inferior a 3,6 milhões.

Em linhas gerais, as micro e pequenas empresas são essenciais para a movimentação de renda e geração de empregos, representando 48% da produção, 59% dos empregos e 42% dos salários.

Segundo dados do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), dentre 3,6 milhões de empresas brasileiras existentes em 1998, 98,8% eram micro e pequenas empresas.

Analisando este cenário, La Rovere (2001), disserta que as micro, pequenas e médias empresas (MPME) são focos de estudos há um longo período graças ao seu potencial de geração de emprego e renda.

Assim, desde a sua regulamentação, houve um crescimento substancial no número de MPE's (Micro e Pequenas Empresas). Esse crescimento está atrelado diretamente ao crescimento econômico nacional, uma vez que, segundo o IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, "Uma importante contribuição das micro e pequenas empresas no crescimento e desenvolvimento do País é a de servirem de "colchão" amortecedor do desemprego". (IBGE, 2003).

Ainda de acordo com dados do SEBRAE (2010), as micro e pequenas empresas de pequeno porte promovem a geração de empregos, renda e movimentação econômica do país, representando 99% do total de empresas constituídas em território brasileiro, empregando 52% da mão-de-obra, no ano de 2010.

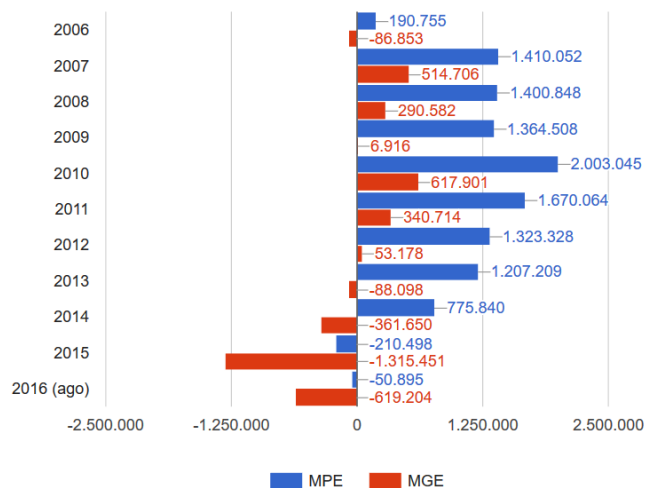
O parecer do Departamento de Micro, Pequenas e Médias Empresas do Ministério do Desenvolvimento estima que, no Brasil, cerca de 9,5 milhões de microempresas atuem na informalidade o que representa, em termos práticos, que a cada três micros e pequenas empresas, duas funcionam na informalidade.

Em consonância com este entendimento, Laurentino et al (2008) discorre que durante os primeiros anos de existência, as pequenas empresas apresentam insegurança em relação a venda de seus produtos, movimentação do mercado, clientes, localização, motivos esses que influenciam na sobrevivência a longo prazo dessas empresas, além da própria estrutura técnica, de gestão e da competência do empresário.

Neste contexto, De Luca, Teixeira Filho e Corrêa (2007), aduzem que os pequenos negócios são os que mais sofrem por não terem uma assessoria contábil adequada, notadamente sob o aspecto gerencial e tributário, e o planejamento, necessário para o sucesso de qualquer empreendimento pode auxiliar as empresas a enfrentarem suas dificuldades fiscais, através do planejamento tributário, prática comum nas médias e grandes empresas.

Segundo dados do Ministério do Trabalho e da Previdência Social na última década, as micro e pequenas empresas geraram 11.084.256 (Onze milhões, oitenta e quatro mil, duzentos e cinquenta e seis) novas vagas

de trabalho, enquanto as médias e grandes empresas fecharam 647.259 (Seiscentas e quarenta e sete mil, duzentas e cinquenta e nove) vagas (Dados do SEBRAE, 2016), conforme se registra no gráfico abaixo.



**Fonte:** Elaboração SEBRAE, com dados do MTPS

**Análise:** Na última década, as micro e pequenas empresas geraram 11.084.256 novas vagas de trabalho, enquanto as médias e grandes empresas fecharam 647.259

Ilustrando o referido tema, trazemos a definição dada pela advogada Fernanda Kellner de Oliveira Palermo:

Foi o direito italiano que melhor sistematizou o capítulo da empresa e mais perfeitamente disciplinou o regime da pequena empresa. A primeira pesquisa no direito italiano visa a esclarecer se a pequena empresa é um conceito meramente de ordem quantitativa, hipótese em que ela só diferirá da empresa normal pelo volume de negócios e de relações jurídicas, ou se a pequena empresa é qualitativamente distinta das demais, conclusão que faria da "piccola impresa" uma nova entidade, com regramento próprio e pouca referência à empresa normal. Foi árdua a discussão entre os juristas peninsulares, trazendo os partidários de uma e outra corrente os melhores argumentos, quer de Direito, quer de Economia. A conclusão dominante a que a doutrina chegou, foi no sentido de sufragar a opinião, segundo a qual a relação entre os artigos 2.082 e 2.083 do Código Civil italiano (de 1942), é de gênero para espécie, pois o conceito de empresa acolhido no Código foi o de atividade, e o termo se presta tanto para caracterizar as relações de uma empresa normal, como de uma empresa média ou pequena. Tem-se como conclusão que

são aplicáveis à pequena empresa todas as leis e normas que regulam a atividade das demais empresas, salvo, é lógico, as que tragam uma derrogação implícita ou explícita.

Importante destacar que as micro e pequenas empresas ostentam características próprias de gestão, competitividade, e inserção no mercado, assim, estas se fazem essencialmente importantes para a economia brasileira.

Assim, imperioso se faz destacar a essencialidade de um tratamento diferenciado às micro e às pequenas empresas, em diversas áreas, portanto, encontra respaldo constitucional. Nesse sentido, Lafayete Josué Petter afirma que:

[...] está pressuposto que o tratamento favorecido é decorrente, entre outras razões, das desvantagens comparativas que as menores têm em relação às outras. De outra banda, certo é que o tratamento jurídico favorecido às empresas de pequeno porte tem variados fundamentos a justificar sua inserção dentre os princípios da ordem econômica. [...] parece mesmo intuitivo que algo deveria ser feito em relação às empresas de pequeno porte. Pois são elas que mais empregam mão-de-obra, o que nos reconduz à valorização do trabalho humano como fundamento da ordem econômica. São elas que menos investimentos necessitam [...], exercem no contexto da economia papel mais versátil e próximo do consumidor do que o desempenhado por grandes estruturas empresariais. Obtêm sua aprovação no mercado sem a intermediação de pesados investimentos publicitários [...]. Mas também são elas as que mais dificuldades têm para a obtenção de financiamentos junto às instituições financeiras, daí o necessário tratamento favorecido no respeitante às operações creditícias.

Neste sentido, Segundo Raupp (2001) traz as seguintes considerações:

(...)outro aspecto que merece especial atenção é a necessidade de inovações tecnológicas e organizacionais na gestão das pequenas empresas; quando o micro ou pequeno empresário busca recursos para sua empresa, encontram na burocracia, grandes dificuldades, dentre elas, as altas taxas de juros. Os lucros obtidos nas vendas de seus produtos não cobrem estes juros. Assim, verifica que o micro e o pequeno empresário necessitam de tempo e de dinheiro, para atender a todas as exigências, mesmo que o valor do financiamento seja mínimo, e, mesmo assim, não consegue muitas vezes, alcançar seus objetivos, o que acaba levando o micro ou pequeno empresário à falência.



Assim, conclui-se que, em que pese as MPE's sejam responsáveis por suportar, absorvendo e diminuindo, os grandes impactos das frequentes variações econômicas do mercado brasileiro, sendo responsáveis por uma grande parcela da geração de emprego e renda, a legislação tributária brasileira constitui um grande obstáculo ao desenvolvimento e firmação destas empresas.

Isto porque, segundo dados do IBGE, mais da metade das micro e pequenas empresas não conseguem chegar ao terceiro ano de funcionamento, acabando por encerrar suas atividades.

Dos inúmeros motivos que cercam a inviabilidade dos empreendimentos, destaca-se: a falta de capital de giro, falta de oportunidade no mercado, a elevada carga tributária e a falta de planejamento tributário.

O planejamento de capital - aqui compreendidos o peso da carga tributária, o mal planejamento tributário e a capacidade de gestão ineficiente e, muitas vezes, incapaz - é essencial para o bom funcionamento da empresa, haja vista que a gestão de capital de giro requer planejamento para determinar o montante necessário ao bom funcionamento e manutenção do empreendimento.

Já no que concerne a falta de oportunidade no mercado, é evidente que as microempresas e as empresas de pequeno porte encontram dificuldades na expansão de seus negócios, pelas dificuldades apresentadas pelo próprio cenário econômico atual.

Entretanto, a elevada carga tributária ainda consegue ser o maior entrave para o desenvolvimento destes empreendimentos, não somente pela

carga tributária em si, mas também pela burocracia e ausência de simplicidade no regime tributário.

### **2.3. O SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS – SEBRAE**

O Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE) é uma entidade privada sem fins lucrativos, que agencia a competitividade e o desenvolvimento sustentável dos empreendimentos de micro e pequeno porte com faturamento bruto anual de até R\$ 4,8 milhões.

O objetivo maior da entidade é o fortalecimento do empreendedorismo e a aceleração do processo de formalização da economia por meio de parcerias nos setores público e privado. O SEBRAE atua no trabalho de consultoria e nas questões relativas à abertura de empresa, formação de preço, administração financeira, dentre outros diversos projetos.

Ainda, ressalta-se que o SEBRAE é um grande aliado pra quem planeja em abrir o seu próprio negócio, pois este incentiva o crescimento das empresas, apresentando soluções e sugestões a fim de fortalecer os pequenos e micros empresários.

Como será devidamente explanado, o planejamento é uma ferramenta essencial ao bom andamento das empresas, principalmente das micro e pequenas, uma das ferramentas que o SEBRAE coloca à disposição dos interessados em seus serviços.

Outro fato interessante acerca do SEBRAE é que ele disponibiliza e ministra diversos cursos, ferramentas de controle de finanças, legislação

aplicáveis aos micro e pequenos empresários, técnicas de organização e muitos outros recursos de maneira simples e organizada para que seja realmente acessível e assimilada pelos usuários.

Entretanto, importante se faz destacar a obrigatoriedade que as empresas têm de pagar uma contribuição ao SEBRAE. Tal contribuição gerava uma polêmica acerca da sua constitucionalidade, uma vez que algumas empresas defendiam que a instituição não poderia ser enquadrada no art. 240 da CF/88, pois não se trata de uma entidade sindical.

Assim, após ter a repercussão geral reconhecida, o ministro Gilmar Mendes, no julgamento do RE 396.266, reconheceu, com apoio do plenário do Supremo Tribunal Federal, entendeu pela constitucionalidade da referida contribuição, afastando a necessidade de criação de lei complementar para regulamentação de tal contribuição, bem como o seu caráter de contribuição de intervenção no domínio econômico.

## **2.4. AS MICROEMPRESAS E AS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE NO ORDENAMENTO BRASILEIRO**

De acordo com as políticas operacionais do BNDES (2015), as empresas são classificadas quanto ao seu porte conforme sua receita operacional bruta, da seguinte maneira:

Microempresa - receita operacional bruta anual ou anualizada até R\$ 1.200 mil.

Pequena Empresa - receita operacional bruta anual ou anualizada superior a R\$ 1.200 mil e inferior ou igual a R\$ 10.500 mil.

Média Empresa - receita operacional bruta anual ou anualizada superior a R\$ 10.500 mil e inferior ou igual a R\$ 60 milhões.

Grande Empresa - receita operacional bruta anual ou anualizada superior a R\$ 60 milhões.

Ressalte-se que, considerando que o enquadramento é feito de acordo com o rendimento anual da entidade, deve-se considerar o faturamento do ano anterior como o limite para realizar o enquadramento.

Nos casos em que uma ME supere os R\$ 360 mil de faturamento, ela passa a ser considerada EPP no ano seguinte. O mesmo ocorre com a EPP que não ultrapassar os R\$ 360 mil de faturamento. Neste caso, o empreendimento volta a ser uma ME, destacando-se que, se uma EPP superar o teto de R\$3.6 milhões perderá o tratamento diferenciado já a partir do mês seguinte ao que o teto foi superado.

Em miúdos, o critério por meio do qual se determina se a empresa é enquadrada como micro ou pequena é o seu faturamento ou receita bruta. No entanto, cada estado pode, a seu critério, flexibilizar esses valores como forma de favorecer as empresas para fins de recolhimento de tributos estaduais.

Embora o principal requisito esteja atrelado ao teto de faturamento delimitado pela lei, há outros aspectos que impactam no enquadramento. No que se refere o enquadramento das micro e pequenas empresas, registra-se que não poderá haver participação de outra pessoa jurídica no capital.

Assim, destaque-se que, ainda que a empresa atenda ao critério objetivo de valores faturados, em havendo investimento de outra pessoa jurídica em tal empresa, cessará o seu enquadramento e, conseqüentemente, a sua submissão ao regime tributário especial.

Neste contexto, o enquadramento é realizado após a abertura da empresa, ou durante o processo de abertura, oportunidade em que, no momento de apresentação dos documentos necessários à abertura de uma empresa, verificar-se-á se os requisitos necessários ao enquadramento em tal modalidade foram atendidos.

Em resumo, constata-se que as microempresas e empresas de pequeno porte são, no ordenamento jurídico pátrio, essencialmente regidas pelo disposto na Lei Geral das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (LC 123/2006).

É a partir do referido diploma legal que se extrai as bases conceituais destas modalidades de empresa e as bases fundamentais dos regimes especiais aos quais elas se submetem.

### **3. A TRIBUTAÇÃO E AS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS**

Do cenário já exposto, pode-se concluir que as MPE's possuem várias possibilidades de tratamento especial que possuem, em última instância, a mesma finalidade: viabilizar a sua firmação no mercado e o seu funcionamento duradouro e saudável.

Neste diapasão, observa-se que, via de regra, as empresas que se encaixam em tal modalidade optam por aderir ao Simples Nacional – que será melhor exposto em momento oportuno -, fazendo deste o seu regime de tributação.

Entretanto, há de se destacar desde já que a adesão ao Simples Nacional é opcional, não estando as MPE's obrigadas a se filiarem a eles e que, por óbvio, existem outras modalidades de recolhimento de tributos que consistem, igualmente, em tratamento especial as micro e pequenas empresas.

#### **3.1. CONCEITO DE TRIBUTAÇÃO**

Atualmente, vivemos no chamado Estado Democrático de Direito. Este, de maneira sucinta, busca, por meio de seu dever prestacional, garantir o mínimo essencial à vida digna de seus cidadãos.

O Estado de Direito, que é nosso paradigma atual, surge com a ideia de que quem exerce o poder o exerce de forma limitada pelo direito, sendo este elaborado pelos representantes do povo através da promulgação de uma Constituição Federal.

Tal fato, até hoje nos influencia, pois é a base sobre a qual está constituída nossa Democracia. Isso impacta na economia, pois o Estado que deveria ser mínimo, garantindo só a ordem e a paz para que a própria

sociedade se autorregulasse, passa a, com a firmação de direitos fundamentais mínimos, ter obrigações prestacionais.

Neste cenário, temos um Estado intervencionista, que culmina por influenciar direta e ativamente o mercado comercial e financeiro nacional, uma vez que, para satisfazer as necessidades básicas inerentes ao bem-estar social, precisa encontrar maneiras de concretizar o seu dever prestacional.

Assim, nossa Constituição Federal de 1988 (CF/88), em seu art. 3º, os objetivos fundamentais de nosso país, colocando entre eles a erradicação da pobreza e o desenvolvimento social. Dessa maneira, o Estado precisa arrecadar dinheiro para poder concretizar os deveres aos quais se propõe, e o faz por meio da tributação.

Nesse sentido e nos termos do art. 3º do Código Tributário Nacional(CTN), tributo é “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Segundo Crepaldi (2011), “O tributo é a receita derivada, compulsoriamente lançada e arrecadada pelo Estado, na forma da lei, em moeda corrente ou em valor que por ela se possa exprimir, sem contraprestação diretamente equivalente, cujo montante é aplicado na execução das finalidades que lhe são próprias. Caracteriza-se pela compulsoriedade, pelo pagamento em dinheiro ou valor equivalente, pelo seu caráter não punitivo, pela previsão legal e pela sua cobrança vinculada, sem margem de discricionariedade”.

Neste interim, Sabbag, aduz que:

O ordenamento jurídico apresenta uma classificação de impostos diretos e indiretos. Portanto, imposto direto é aquele que não repercute, uma vez que a carga econômica é suportada pelo contribuinte, como por exemplo, o imposto de renda. Já o imposto indireto, por outro lado, é aquele cujo ônus

tributário repercute em terceira pessoa, não sendo assumido por quem realizou o fato gerador.

Atualmente, as micro e pequenas empresas enfrentam uma carga tributária consideravelmente pesada, sendo 92 tributos diferentes separados entre taxas, impostos e contribuições.

Diante deste cenário, registra-se que o Brasil é considerado o país com a maior carga tributária da América Latina. Em termos internacionais, o Brasil tem tributos em excesso estando na 14<sup>a</sup> colocação no ranking mundial, considerando o nível de renda e a condição de país emergente.

Como mencionado, dentre os problemas enfrentados pelas empresas brasileiras se sobressai o complexo e oneroso sistema tributário adotado em nosso ordenamento jurídico.

Neste contexto, De Luca, Teixeira Filho e Corrêa (2007), defendem que os pequenos negócios são os que mais sofrem por não terem uma assessoria contábil adequada, notadamente sob o aspecto gerencial e tributário. Afirmam ainda que o planejamento efetivo é necessário para o sucesso de qualquer empreendimento, uma vez que pode auxiliar as empresas a enfrentarem suas dificuldades fiscais, através do planejamento tributário.

Entretanto, essa é uma prática comum somente às médias e grandes empresas, talvez pelo despreparo em capacidade de gestão que domina os empreendedores brasileiros. Isso atrelada à elevada carga tributária culmina em uma das maiores barreiras para o crescimento dos micro e pequenos empresários.

Conforme indicadores de 2017, no Brasil, a carga tributária equivale a 32% do PIB. Neste passo, ao comparar o Brasil com outros países



emergentes de terceiro mundo, a sua economia cresce pouco anualmente.

Segundo Lukik (2012), os principais motivos para a alta carga tributária nas últimas décadas são as seguintes:

A – utilização da tributação como instrumento de política fiscal: com os objetivos principais de ajustar as contas públicas nacionais, bem como enfrentar problemas financeiros. O aumento na carga tributária brasileira aconteceu tanto pelo aumento dos valores dos tributos já existentes bem como pela criação de novos tributos como: Finsocial (1982), IPMF (1993), CPMF (1997), Cofins (1991) e CIDE Combustíveis (2001). B – crescimento da economia: a produção industrial em alta, a lucratividade das empresas e volume geral de vendas no varejo necessariamente levaram a um aumento da carga tributária. C – impacto das novas tecnologias: nos últimos anos, um enorme aparato tecnológico foi criado para auxiliar a arrecadação, fiscalização e recolhimento do imposto, tais como: declaração eletrônica do IR, sistema SISCOMEX, nota fiscal eletrônica, SPED, entre outros. Esses instrumentos trouxeram facilidade na fiscalização e arrecadação, diminuição da burocracia, sonegação e evasão fiscal.

Assim, podemos destacar que os tributos, em que pese tenham, precipuamente, a função de arrecadar dinheiro – chamada pelos doutrinadores de função fiscal – também podem, a depender de sua modalidade, ter a chamada função extrafiscal.

As funções extrafiscais são as induções de comportamentos. Através da instituição, aumento ou diminuição de determinado imposto, o Estado busca induzir comportamentos de consumo para, dentre outras coisas, equilibrar o mercado e a balança comercial.

Entretanto, não existe um rol taxativo de quais tributos podem ser extrafiscais, existe um limite quanto aos valores constitucionais – direitos fundamentais e preceitos constitucionais – que não podem ser

desrespeitados em prol dos interesses do Estado, por mais legítimos que estes sejam.

Em relação às funções dos tributos, temos a inda a parafiscalidade que, em breve análise, ocorre quando um ente federativo delega a outro a função de arrecadar determinado tributo ou a receita decorrente da arrecadação de uma determinada tributação.

Explicadas as principais funções inerentes aos tributos brasileiros, insta destacar que as funções não são excludentes entre si, ou seja, não há exclusividade de função, mas sim predominância. Em outras palavras, um tributo pode ter mais de uma função, mas ele será predominantemente atingido por uma das três modalidades possíveis.

A constituição de 1988 recepcionou as espécies tributárias impostos, taxas e contribuições de melhoria:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Essa mesma Magna Carta adicionou como espécies tributárias o empréstimo compulsório e a contribuição especial no seu art. 148 e art. 149. Mas o § U diz que todo dinheiro arrecadado deve ir para a finalidade da sua criação, ou seja, a CF/88 preocupada com a vinculação da receita.

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Nestes termos, conclui-se que o sistema de tributação brasileira acaba por penalizar os que ganham menos, porque a arrecadação se concentra no consumo.

Ressalta-se, ainda, que o regimento tributário existente acaba por incentivar a informalidade e a elevada taxa de mortalidade das empresas nos seus primeiros quatro anos de funcionamento.

Outrossim, a elevada tributação tem impacto direto na formação de preços, sendo este um dos principais fatores impeditivos para a expansão da produção, ganho de mercado e competição do mercado externo, refletindo ainda no mercado interno.

Ademais, em uma pesquisa realizada em 2004 pelo Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, apontou-se que 49,4% das empresas constituídas e registradas nas juntas comerciais do Estados encerraram as suas atividades com até dois anos de existência, 56,4% com até três anos e 59,9% não ultrapassaram os quatro anos, tendo tal índice como principal causa a alta carga tributária e a falta de suporte do governo.

Neste sentido, Moraes de Souza (2014), aponta os principais motivos do encerramento destas atividades:

A- Falhas Gerenciais: estão inclusas aqui a falta de capital de giro, problemas financeiros e a falta de conhecimentos gerenciais; B-. Causas econômicas conjunturais: falta de clientes, inadimplência dos clientes, recessão econômica no país; C. Logística operacional: local inadequado, instalações impróprias, falta de mão de obra qualificada; D. Políticas Públicas e arcabouço legal: falta de crédito bancário, problemas com a fiscalização, carga tributária elevada.

Outro ponto relevante a ser novamente abordado, é a edição de Lei Complementar 123, de 15 de Dezembro de 2006, que fora editada com a finalidade de amortizar a carga tributária das micro e pequenas Empresas, fixando o alcance das normas gerais para tratamento diferenciado à microempresa (ME) e a empresa de pequeno porte (EPP), compreendendo: regime único, simplificado, diferenciado e favorecido de arrecadação e tributação; desburocratização para abertura e funcionamento; além do favorecimento na participação das compras públicas.

Neste viés, segundo dados do SEBRAE, as microempresas gastam em média 14,5 dias por ano em contabilidade, ou seja, cerca de 2,6% do trabalho anual dos funcionários.

De acordo com a Lei Geral da Micro e Pequena Empresa, é facultado ainda que Estados e municípios adotem forma alternativa de recolhimento fixo mensal do ICMS e do ISS para as microempresas que afirmam, no ano calendário anterior, receita bruta de até R\$120.000,00 (cento e vinte mil reais) . Assim dispõe a Lei 123/06, no § 18 do art. 18:

Os estados, o Distrito Federal e os municípios, no âmbito de suas respectivas competências, poderão estabelecer, na forma definida pelo Comitê Gestor, independentemente da receita bruta recebida no mês pelo contribuinte, valores fixos mensais para o recolhimento do ICMS e do ISS devido por microempresa que afira receita bruta, no ano-calendário anterior, de até R\$ 120 mil, ficando a microempresa sujeita a esses valores durante todo o ano- calendário.

Isto explica a preocupação com o tratamento tributário das micro e empresas de pequeno porte. Assim, imperioso se faz destacar a importância do tratamento diferenciado sobre a carga tributária destas, o qual visa o equilíbrio entre necessidade do privilégio – levando-se em conta o desenvolvimento nacional e a geração de renda e emprego -, e a responsabilidade com a arrecadação tributária que propicia a concretização dos deveres prestacionais do Estado.

## **3.2. ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS**

### **3.2.1. Taxas**

São as espécies de tributo que mais existem. Consistem em um tributo de fato gerador vinculado a uma atuação estatal específica relativa ao contribuinte, que será a prestação de serviço público ou do poder de polícia.

O art. 80 do CTN traz os requisitos gerais para instituição de qualquer taxa, seja ela decorrente de serviço público ou do exercício do poder de polícia. Tal artigo traz, assim, um requisito ligado à competência, e estabelece que todos os entes podem criar taxa em razão de poder de polícia e serviços públicos, desde que respeitadas as diretrizes constitucionais e legais que regulamentam o campo de competência de cada ente federativo.

### **3.2.2. Contribuição de Melhoria**

Consiste em um tributo que tem um fato gerador vinculado a uma atuação estatal específica relativa ao contribuinte. Tal atuação, a qual o contribuinte está vinculado, é a obra pública da qual decorre uma valorização imobiliária. Assim, entende-se que há um acréscimo

patrimonial do contribuinte e que, por consequência, deverá pagar essa contribuição

O art. 81 do Código Tributário Nacional traz os requisitos necessários à instituição de uma contribuição de melhoria, senão vejamos:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Assim, concluímos que somente poderá haver contribuição de melhoria se ocorrer valorização imobiliária decorrente de obra pública, Ou seja, a contribuição de melhoria só pode ser instituída em razão da obra, não se pode arrecadar mais do que se custou a obra, e o contribuinte só pode pagar no máximo quanto teve de valorização, assim como o ente pode arrecadar menos do que custou a obra.

### **3.2.3. Impostos**

Os impostos são tributos de fato gerador não vinculado a uma atuação estatal específica relativa ao contribuinte. Assim, conclui-se que é vedada a vinculação da receita de impostos a qualquer fundo, órgão ou despesas.

O critério levado em consideração para a instituição e determinação de quem será o contribuinte em determinado imposto é a capacidade contributiva.

Esta consiste na análise do poder pecuniário de cada perfil de contribuinte, a exemplo da gradação das faixas do imposto de renda, para

que o pagamento do imposto não prejudique de maneira excessiva a vida do particular.

#### **3.2.4. Empréstimos compulsórios**

Trata-se de um tributo finalístico, criado em razão de uma finalidade específica, que terá que ser devolvido posteriormente ao contribuinte. Poderá ser instituído em razão de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência ou em caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

#### **3.2.5. Contribuições especiais**

Assim como os empréstimos compulsórios, as contribuições especiais também são uma modalidade de tributo finalística, cuja finalidade deverá sempre ter cunho social. Entretanto estas, ao contrário do empréstimo compulsório, não serão devolvidas ao contribuinte.

As contribuições especiais deverão possuir sempre finalidade social, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômica, que serão exploradas novamente em momento oportuno.

### **3.3. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)**

O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é o tributo de maior arrecadação e é um dos tributos mais importantes, ultrapassando até o IR neste aspecto, sendo responsável pela fatia 22% de toda a arrecadação tributária.

Conforme estabelecido na Constituição Federal, em seu artigo 155, II:

compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Uma de suas características, que consta na Constituição Federal, é a da não-cumulatividade, ou seja, ao tributar o preço da mercadoria de uma venda, deve ser abatido o valor do imposto pago na operação anterior. Nesse sentido, FABRETTI (2000) defende que:

o ICMS é um imposto incidente sobre o valor agregado em cada uma das operações, desde a produção até a venda de varejo, ao consumidor final. Para evitar a tributação em cascata, a cada tributação do preço da mercadoria, é necessário abater o valor do imposto pago na operação anterior.

A Constituição Federal, por sua vez, conferiu aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir o Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS.

Neste passo, a União Federal também tem competência para instituir o ICMS, na iminência ou no caso de guerra externa, por força do disposto nos artigos 147, 123 e 154, II124 da Carta Magna.

Segundo Varsano, a preferência do Estado por tributos de mais fácil arrecadação, como os que utilizam o faturamento como base impositiva, decorre do fato de que tais tributos, ainda que de pior qualidade, possuem elevada produtividade fiscal, especialmente em contextos inflacionários.

Neste sentido, ICMS apresenta algumas características gerais importantes: I) ser um imposto de competência estadual; II) ser um imposto não-cumulativo, permitindo a compensação do que for devido em



cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou por outro Estado; III) ser um imposto seletivo, ou seja, pelo princípio da seletividade, o imposto pode ser cobrado em função da essencialidade das mercadorias (possibilidade de alíquotas diferenciadas por tipo de mercadorias); IV) ser o principal tributo indireto a incidir sobre operações com mercadorias (ao lado do IPI e das contribuições do PIS/COFINS – federais), tendo como principais contribuintes empresas comerciais e industriais.

Vale ressaltar ainda, que o principal campo de tributação do ICMS diz respeito às operações relativas à circulação de mercadorias: materialidade mais conhecida do imposto, atinente a todas as operações que importem na circulação de mercadorias. Por sua vez, o contribuinte genérico do ICMS é:

qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior” (caput do artigo 4º da Lei Complementar 87/1996).

Assim, conclui-se que o ICMS incide sobre o preço de venda, sendo cobrado “por dentro”, ou seja, no preço de venda do produto (base de cálculo) já se encontra embutido o valor do ICMS incidente. É o principal tributo estadual, em termos de receitas correntes.

Ademais, oportuno se faz esclarecer que o ICMS é dotado de uma característica relativamente peculiar, quando comparado aos demais impostos existentes no sistema tributário brasileiro, qual seja, a seletividade, prevista no art. 155, §2º, III da CF/88.

Tal características estabelece que haverá uma tributação diferenciada de acordo com a essencialidade do produto. Os produtos mais essenciais terão uma carga tributária menor, ao passo que os produtos não essenciais serão tributados em uma carga maior.

Assim, conclui-se que por meio do atributo da seletividade, pode o Estado influenciar nas práticas de mercado, tributando através da essencialidade do produto e, por via transversa, garantindo o atendimento às necessidades básicas em detrimento das necessidades secundárias/supérfluas.

Ademais, importante ressaltar ainda que o ICMS é dotado da característica da não-cumulatividade. Tal característica é importante, pois é por meio dela que se assegura a não oneração excessiva ao consumidor.

Isso porque, uma das práticas de mercado mais conhecida é a de que o consumidor final arcará com todo o custo de produção, tributação, manutenção, armazenamento e venda do bem ou serviço comercializado. Assim, visando atravancar a oneração excessiva do consumidor final, a CF/88, em seu art. 155, §2º, I, estabelece a não cumulatividade aplicada ao ICMS. Ou seja, a cada avanço do bem ou serviço comercializado, deverá ser abatido do valor pago, a quantia paga no estágio anterior. Ou seja, desonera de determinada fase produtiva o que já foi pago na fase anterior.

### **3.4. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS**

As contribuições especiais, previstas no art. 149 da CF/88, são uma espécie de tributo com finalidade social, qual seja, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômica, que não devem ser devolvidos ao contribuinte.

Para a sua concretização, faz-se necessário o atendimento a dois requisitos, quais sejam: a finalidade – que deve ser social, intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas; e outro ligado a vinculação da receita que estabelece que o montante arrecadado deve ser aplicado na causa de sua criação. Assim, essas contribuições vão ser instrumentos de atuação na respectiva área, no seu caráter social, e em aspectos que atendam ao interesse da categoria.

Uma das modalidades de contribuição especial é a contribuição social. Estas são instituídas com o objetivo de financiar os direitos sociais, a exemplo da saúde, educação, lazer, seguridade social, entre outros.

Aqui, importante frisar que contribuição para a seguridade social – aquelas criadas nos moldes do art. 194 – não se confundem com as contribuições sociais. Assim, se uma contribuição é instituída para atender a um dos aspectos da seguridade social, sendo estes, saúde, previdência e assistência, será contribuição para a seguridade social. Em contrapartida, se uma contribuição é instituída para concretizar uma prestação social do Estado, será contribuição geral social.

Dessa forma, considerando que não há imunidade nem isenção relativas às contribuições sociais aplicáveis às micro e pequenas empresas, conclui-se que tais contribuições consistem em mais um encargo tributário

a ser pago pelas MEP's que, em última instância, irá onerar mais os micro e pequenos empresários sendo, então, um dos encargos que contribuem para a deficiência e desequilíbrio financeiro das micro e pequenas empresas.

### **3.5. CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO – CIDE**

A Constituição Federal de 1988 trouxe, em seus artigos 148 e 149, a criação de novas espécies tributárias além daquelas já presentes, quais sejam: taxas, tributos e impostos.

Especificamente no texto do art. 149 da CF/88 tem-se a previsão da instituição da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, popularmente conhecida como CIDE. Tal diploma legal estabelece, ainda, o caráter compulsório e pecuniário da contribuição, fazendo, por consequência, com que ela seja, em última análise, uma modalidade de tributo.

Assim, a CIDE consiste, de acordo com Carlos José Figueiredo de Castro, em uma breve análise, em uma modalidade de contribuição que possui caráter regulatório e será utilizada toda vez que o Estado constatar que há necessidade de intervenção por parte da União na economia nacional.

Aqui, importante destacar ainda, que a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, é um dos raros casos em que se achou por bem instituir a chamada vinculação de receita. Ou seja, todo o valor arrecadado através de tal contribuição estará vinculado à causa que a criou.

Em contrapartida, é possível encontrar quem defenda que as contribuições especiais em geral – aqui incluídas também as de

intervenção no domínio econômico – têm sido utilizadas como uma espécie de carta branca do Estado para justificar uma maior intervenção na economia, já que esta somente pode ocorrer em último caso e nos termos em que a Constituição Federal estabelece.

Aqui, oportuno retomar e aprofundar um tema anteriormente abordado: a contribuição empresarial ao SEBRAE. Tal contribuição, regulamentada pela lei 8029/90, tem como objetivo concretizar e propiciar o atendimento à execução de políticas econômicas de apoio às MEP's.

Tal contribuição encontra, também, respaldo no já mencionado art. 149 da nossa Carta Magna. Tem caráter compulsório e deve ser arrecadado para proporcionar a atuação da SEBRAE no atendimento especial destinado às micro e pequenas empresas. Ademais, tal contribuição possui caráter vinculado, uma vez que os recursos arrecadados a seu título, viabilizam a atuação de uma entidade a seus contribuintes.

Ainda em relação a esta contribuição, importante destacar que houve um movimento, por parte das médias e grandes empresas, tentando arguir a inconstitucionalidade da cobrança da contribuição ao SEBRAE de suas respectivas empresas.

Neste tema, Fernando Dantas Casillo Gonçalves, defende que o pagamento de tal contribuição por parte dessas empresas, consiste em fazer do artigo 149 da CF/88, uma vez que tais empresas estariam pagando um tributo, de natureza vinculada, sem dele se beneficiar (GONÇALVES, 2001).

Entretanto, conforme já demonstrado, o Supremo Tribunal Federal, já reconheceu a constitucionalidade da arrecadação da contribuição ao SEBRAE por parte das médias e grandes empresas.

De outro lado, o anteriormente mencionado Autor alega que

sob a ótica tributária, tudo isto é inadmissível, pois como as contribuições são tributos vinculados somente podem ser exigidas dos seus beneficiários porque, se não possuir este caráter, estar-se-á criando um imposto denominado de contribuição, sem o respaldo tanto do artigo 149 da Lei Maior como de qualquer outro dispositivo constitucional que garantiria a validade de sua cobrança.

E conclui afirmando que, ao contrário do entendimento já firmado pelo STF, a exigência de pagamento da contribuição ao SEBRAE pelas médias e grandes empresas é, sim, inconstitucional, uma vez que, sem sua visão, contraria o preceituado no art. 149 da Magna Carta.

### **3.6. FUNDO DE GARANTIA POR TEMPO DE SERVIÇO – FGTS**

O Fundo de Garantia por Tempo de Serviço, conhecido social e popularmente como FGTS, foi instituído no cenário brasileiro através da Lei 5.107 de 1966, entretanto, atualmente é regido pela Lei 8036/90, que revogou a lei anterior e trata do FGTS estabelecendo preceitos mais vantajosos para os titulares dos fundos.

Tal fundo consiste em um depósito mensal, realizado pelos empregadores, que ficam armazenados em uma conta em nome de cada empregado que, após serem demitidos sem justa causa, podem utilizá-lo se atenderem a alguns outros requisitos.

Importante ressaltar que não são somente os empregados que têm direito a tal fundo, os trabalhadores – aqueles que exercem atividade laborativa, entretanto não possuem vínculo empregatício – a exemplo dos trabalhadores rurais, temporários e avulsos, também fazem jus ao recolhimento do FGTS.

O valor recolhido é o equivalente a 8% (oito por cento) do valor do salário, entretanto, não é descontado dos rendimentos do trabalhador, é responsabilidade do empregador recolhe-lo, sem abater do valor percebido pelo trabalhado a título de remuneração.

Entretanto, em que pese o FGTS ser nacionalmente reconhecido e absolutamente essencial à garantia dos direitos dos trabalhadores, há quem defenda que, ao contrário do que é dito, tal contribuição não tem natureza de tributo, uma vez que sua titularidade é privadas – dos trabalhadores “donos” de suas respectivas contas -, e não do Estado.

Por fim, em relação ao FGTS e as micro e pequenas empresas, é importante esclarecer que estas são, sim, obrigadas a recolher o FGTS de quem for devido – sendo obrigadas a, inclusive, utilizar o sistema do *e-social* -, ainda que sejam utilizadoras do sistema do Simples Nacional, que será melhor explicado em momento oportuno.

### **3.7. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS – ISS**

O Imposto Sobre Serviços (ISS), é mais um dos tributos que integram a obrigação tributária das empresas, sejam elas de que porte for. Tal imposto possui função predominantemente fiscal, ou seja, consiste apenas em um meio encontrado pelo Estado de arrecadar dinheiro para financiar suas obrigações prestacionais.

Este imposto encontra sua fundamentação no art. 156, III da Magna Carta que, ao mesmo tempo em que autoriza um município a instituir tal imposto, dá a eles a competência para tributar serviço de qualquer natureza, exceto aqueles em que compete aos estados realizar a tributação.

Dessa forma, para concretizar tal imposto, é fundamental que o município crie o diploma legal que o regulamente. Porém, é igualmente disposto no texto da Constituição Federal, que caberá à União redigir uma lei estabelecendo os aspectos gerais dessa modalidade de tributação, sendo tal diploma normativo a Lei Complementar 116/03.

No texto do diploma legal acima, pode-se encontrar uma lista que contém os serviços que podem ser alvo da incidência do ISS. Aqui, importante citar uma discussão que ocorreu por muito tempo, mas que nos dias atuais já se encontra superada.

A doutrina, durante muito tempo, debateu acerca do rol presente na LC 116/03. O debate girava em torno da taxatividade ou não de tal rol. Seria ele taxativo ou exemplificativo?

Hoje, levantar tal dilema termina por cair no vazio, uma vez que já há entendimento doutrinário e jurisprudencial pacificado no sentido de que a lista presente na mencionada lei é taxativo e, analisando o teor de tal lista, pode-se verificar que ela contempla muitas modalidades de serviço, fazendo com que, quase sempre, seja possível encaixar um serviço em algo de seu teor.

Oportuno se faz, então, citar, a título de exemplo o entendimento dos nossos principais Tribunais Superiores acerca do tema:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. LEI COMPLEMENTAR: LISTA DE SERVIÇOS: CARÁTER TAXATIVO. LEI COMPLEMENTAR 56, DE 1987: SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL: EXCLUSÃO. I. - É taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, a lista de serviços anexa à lei complementar, embora comportem interpretação ampla os seus tópicos. Cuida-se, no caso, da lista anexa à Lei Complementar 56/87. II. - Precedentes do



Supremo Tribunal Federal. III. - Ilegitimidade da exigência do ISS sobre serviços expressamente excluídos da lista anexa à Lei Complementar 56/87. IV. - RE conhecido e provido.” (RE 361.829, 2ª Turma, de 13.12.2005)

O Superior Tribunal de Justiça, quando instado a se manifestar acerca do tema, entendeu que

Embora taxativa, em sua enumeração, a lista de serviços admite interpretação extensiva, dentro de cada item, para permitir a incidência do ISS sobre serviços correlatos àqueles previstos expressamente.” (REsp 121428/RJ, 2ª Turma, 16.08.2004)

Em sentido contrário ao entendimento consolidado dos tribunais superiores, Gustavo Brigagão (BRIGAGÃO, 2003) defende que

A única e exclusiva conotação que se deve dar à expressão “serviços de qualquer natureza” é a de que o legislador complementar tem a mais ampla liberdade para inserir na competência tributária dos municípios os serviços que bem entender, única exceção feita aos serviços de telecomunicação e de transporte interestadual e intermunicipal, que se sujeitam ao ICMS. Mas, sempre, as atividades listadas terão que ter a natureza de serviços.

Assim, conclui-se que o Autor, em verdade, defende que a expressão “serviço de qualquer natureza” consiste, em última análise, em um conceito indeterminado que visava, no fim das contas, dar abertura ao ente municipal para tributar os serviços prestados, estando este apenas limitado pelas imposições legais, quais sejam: serviços de tributação de competência estadual, as isenções e imunidades e serviços que, por sua natureza ou por entendimento legislativo, se sujeitam à incidência do ICMS.

Por fim, tendo em vista que não há nem imunidade nem isenções previstas para as micro e pequenas empresas em relação ao ISS, verifica-se que este encargo tributário é mais um dos diversos encargos que as

MEP's têm que arcar e, considerando que prestação de serviço é uma constante, muitas vezes, a incidência de tal imposto pode, efetivamente, impactar o fluxo de caixa de uma micro e pequena empresa.

### **3.8. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS IMPORTADOS – II**

Tendo em vista que, como já demonstrado, os impostos- enquanto espécie de tributo - têm como finalidade precípua arrecadar dinheiro para tornar possível ao Estado se manter e, principalmente, concretizar suas obrigações prestacionais efetivando os direitos sociais aos quais se propõe, foi criado, também, o imposto sobre produtos importados, popularmente conhecido como II.

Assim, considerando que a lógica dos impostos é alcançar as pessoas na medida da sua capacidade contributiva, ou seja, cada pessoa deverá contribuir de acordo com a capacidade monetária que possui para tal e, como o Estado não possui meios de medir a capacidade contributiva de cada um concretamente, a medida mais usual para tal fim é a do poder de consumo.

Dessa maneira, a lógica do II, que incidirá toda vez que um produto estrangeiro for trazido para o território brasileiro. Tal imposto, além da função fiscal, possui uma forte função parafiscal: qual seja, regular a balança comercial.

É através dele e do Imposto de Exportação (IE) – sendo este normalmente isento -, que o Estado regula a balança comercial, as relações comerciais internacionais e o comércio exterior.

Ademais, o imposto de importação possui um importante papel de proteção da economia nacional, uma vez que é por meio dele que o

Estado regula a entrada de produtos estrangeiros no território nacional e, por via transversa, assegura a preferência pelos produtos fabricados internamente, resguardando, assim, a manutenção da saúde da nossa economia e protegendo o nosso mercado e comércio internos.

Nos moldes do art. 153 da Magna Carta, competirá à União instituir e regulamentar o imposto de importação. Aqui, importante se faz ressaltar também que o fato gerador de tal produto ocorrerá no momento de entrada do produto no Brasil.

Por fim, em relação ao imposto de importação insta salientar que, assim como os tributos anteriormente explicados, não há previsão de isenção nem de imunidades para as microempresas e empresas de pequeno porte, fazendo com que, em caso de verificação da concretização do fato gerador em questão, a MEP que o concretizou seja responsável pelo seu pagamento.

Obviamente, sabemos que o valor pago a título de II será repassado ao consumidor final do produto ou serviço em questão, entretanto, é cediço também que, nem sempre, o oferecido pelas MEP's possui uma aceitação e uma circulação satisfatória, fazendo com que, em caso o oferecido não atinja o mercado da maneira esperada, tal imposto terminará por onerar a MEP em questão.

### **3.9. IMPOSTO DE RENDA – IR**

O Imposto de Renda (IR) é, talvez, a modalidade de imposto mais conhecida e mais polêmica dentre os brasileiros, sendo um imposto com caráter anual, que dá ao Estado o poder de receber um percentual de toda a renda obtida pelo particular em um determinado período de tempo.

Aqui, importa destacar que embora existam duas modalidades de IR, quais sejam: o imposto de renda pessoa física (IRPF) e o imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ).

Para fins do presente trabalho, somente importa tecer considerações acerca do IRPJ.

### **3.9.1. Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ**

O imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ) poderá ter como contribuinte tanto as pessoas jurídicas quanto as empresas individuais. Estas últimas, serão alvo do IRPJ pois, ainda que individuais, possuem CNPJ.

Ainda em relação ao contribuinte, é importante destacar que serão obrigadas a recolher tal imposto, todas as firmas, empresas e sociedades, registradas ou não. Ou seja, ainda que esteja no campo informal, caberá ao empresário recolher o referido imposto.

Cabe destacar, também, que nos termos do art. 173, §1º da CF/88, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e as empresas subsidiárias, serão contribuintes do IRPJ nos mesmos moldes das demais categorias empresariais.

As formas de arrecadação do IRPJ são possíveis ou por escolha do ente ou decorrentes de determinação legal, sendo possível ocorrer de quatro maneiras distintas, quais sejam: o Simples Nacional, o Lucro Real, o Lucro Presumido e o Lucro Arbitrado que serão aprofundados em momento oportuno, quando for tratado dos regimes de tributação existentes.

#### 4. PLANEJAMENTO E REGIMES TRIBUTÁRIOS

Para cumprir o desejado no presente trabalho, cumpre discorrer, ainda, acerca da necessidade e do impacto do planejamento tributário na constituição e manutenção das MEP's, bem como expor considerações acerca dos principais regimes tributários existentes no cenário nacional.

Planejamento consiste na definição de metas e procedimentos que deverão ser adotados para que se alcance um determinado objetivo desejado. Quando se trata de planejamento empresarial, ganha ainda mais importância, uma vez que, é por meio dele que se poderá verificar as probabilidades de sucesso ou fracasso de determinado empreendimento empresarial.

Assim, o SEBRAE afirma que

habilidades de planejamento são habilidades de sobrevivência para pessoas muito ocupadas, dando condições de traçar um mapa esquemático do curso de projeto com sucesso, montando um passo a passo e, dessa forma, servindo como um guia até sua conclusão. Focando nas oportunidades que apareçam em seu caminho.

Nesse sentido, podemos concluir que para que uma empresa, seja ela de qual porte for, tenha sucesso verdadeiro e duradouro é primordial a elaboração de um planejamento estruturado e detalhado, com dados concretos e necessários para análise do que realmente importa e que torne possível que a empresa em questão realize mais utilizando – e por consequência gastando – menos.

Diante dessa lógica, fácil concluir que dentre os diversos planejamentos necessários ao bom andamento de uma atividade empresarial –

planejamento estrutural, de gestão, por exemplo – o planejamento tributário, que será melhor tratado abaixo, possui, ou deveria possuir, uma alta influência nas tomadas de decisões e estabelecimento de diretrizes por parte dos empresários e gestores.

#### **4.1. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

Diante do cenário apresentado, insisto em ilustrar as dificuldades enfrentadas pelas micro e pequenas empresas, pois, é sabido que os tributos representam importante parcela dos custos das empresas, senão a maior parcela desta.

Assim, na tentativa de se manter no mercado e garantir a sobrevivência, as empresas tendem cada vez mais a buscarem meios de diminuir os ônus tributários envolvidos em cada ação, sempre com a finalidade de reduzir a carga tributária de forma lícita. Já que, com a globalização da economia, tornou-se uma questão de sobrevivência empresarial a correta administração do ônus tributário. De acordo com Oliveira et al.(2004, p.38) entende-se planejamento tributário como:

Uma forma lícita de reduzir a carga fiscal, o que exige alta dose de conhecimento técnico e bom-senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente corporativo. Trata-se do estudo prévio á concretização dos fatos administrativos, dos efeitos jurídicos, fiscais e econômicos de determinada decisão gerencial, com o objetivo de encontrar a alternativa legal menos onerosa para o contribuinte (OLIVEIRA ET. AL., 2004, p. 38).

Segundo Marion:

Denomina-se Planejamento fiscal ou tributário lato senso a análise do conjunto de atividades atuais ou dos projetos de atividades econômico-financeiras do contribuinte em relação ao seu conjunto de obrigações fiscais, com o escopo de organizar suas finanças, seus bens, negócios, rendas e demais

atividades com repercussões tributárias, de modo que venha a sofrer o menor ônus fiscal possível.

Hodiernamente, em média 1/3 do faturamento das empresas é destinado ao pagamento de tributos, aumentando significativamente os preços dos produtos e serviço. Nestes termos, levando em consideração esta alta carga tributária das micro e pequenas empresas, se faz necessário a adoção de procedimentos que obtenham resultados satisfatórios a fim de minimizar os tributos, trazendo assim, vantagem competitiva no mercado.

Porquanto, a realização do planejamento tributário representa a busca por recursos pragmáticos nos diversos temas de natureza tributária decorrentes do dia-a-dia operacional das empresas industriais, mercantis e de prestação de serviços, através de práticas lícitas capazes de excluir, reduzir ou postergar o ônus fiscal.

Vale insistir, que as Micro e Pequenas Empresas – MPEs, se deparam com inúmeras barreiras devido aos tributos determinados pelo governo, dessa forma, a sobrevivência da empresa depende também de alternativas que amparem na sua sobrevivência, e, a atividade mais procurada é o planejamento tributário para que possam de forma preventiva escolher a opção que gere menos ônus tributário de forma legal à empresa.

Em consonância com os preceitos de Muniz (MUNIZ, 2012) a utilização do planejamento tributário como instrumento para alcance de redução da carga tributária do empreendimento possibilita, de maneira lícita, a otimização dos resultados empresariais (RICCI, 2007 apud CORRÊA, 2006).

Isso se dará porque esta contenção de gastos gerará um aumento da margem de lucro, viabilizando tanto o crescimento como a manutenção do

empreendimento e, conseqüentemente, melhorando sua competitividade (RICCI, 2007).

Neste mesmo sentido, Andrade Filho (FILHO, 2009) coloca como dever do administrador a busca da eficiência; Sendo que esta vai além do princípio da economicidade (a melhor relação entre custo benefício), ela abrange, também, a busca de melhoria contínua dos processos econômicos de produção e distribuição de bens.

Segundo Frabetti, planejamento tributário é:

o estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas.

Ainda em consonância com Muniz (2012) caracteriza o Planejamento Tributário como:

uma construção de um conjunto de operações, consubstanciadas em negócios ou atos jurídicos ou situações materiais que visam reduzir a incidência de tributos, onde o contribuinte pode estruturar o seu negócio da maneira menos onerosa, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento, e principalmente dos impostos.

Conforme preceito de Heleno Torres, o planejamento tributário é a “técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma legítima economia de tributos.”

Assim, o autêntico planejamento tributário não comporta dissimulação: ele orienta escolhas favoráveis sempre concretas e reais. Sua prática tem por objetivo localizar, em um universo diversificado de opções, aquela mais vantajosa.

Isso refletirá na vida prática da MEP, seja na escolha da procedência de um insumo ou das especificações de atividade de uma empresa ainda por



nascer, o planejamento tributário preocupa-se em buscar as oportunidades mais favoráveis para o futuro.

Contudo, ainda existe dificuldade na interpretação da legislação tributária, ou seja, a interpretar é descobrir o sentido e o alcance da norma.

De outro giro, as normas de caráter tributário são editadas a todo o momento, ou seja, o planejamento tributário deve ser constantemente revisado, e realinhado a situação atual da empresa, a fim de atender ao máximo as necessidades.

Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), do lucro da empresa, aproximadamente 30% (trinta por cento) vai para o governo. Do somatório dos custos e despesas, mais da metade do valor é representada pelos tributos. Assim, é imprescindível a adoção de um sistema de economia legal.

Conforme Campos (1987, p. 127), três são as finalidades do planejamento tributário:

- 1) Evitar a incidência do fato gerador do tributo.
- 2) Reduzir o montante do tributo, sua alíquota ou reduzir a base de cálculo do tributo.
- 3) Retardar o pagamento do tributo, postergando (adiando) o seu pagamento, sem a ocorrência da multa.

Diante do exposto, pode-se concluir que o planejamento tributário é a medida mais inteligente e eficaz que se pode adotar, pois é através dele que uma empresa, seja qual for o seu porte, pode se programar e ver, concretamente, o impacto da carga tributária em seu fluxo de caixa.

Entretanto, mais do que isso e, principalmente, no que tange às micro e pequenas empresas, o planejamento tributário tem um papel ainda mais forte pois, tendo em vista que tais modalidades de empresa possuem necessidades especiais, é através dele que elas poderão verificar se suportam ou não a carga tributária atinente à atividade que exercem.

No contexto específico das micro e pequenas empresas, considerando um país com a dimensão do Brasil que, como já mencionado em diversos momentos, possui uma elevada carga tributária e constante mudanças legislativas, é um verdadeiro desafio que as MEP's se mantenham no mercado

Teixeira (2009, p. 205) defende que:

a realidade é que todas as empresas, tanto as micro e pequenas quanto as grandes, atordoadas com a carga tributária existente, comprovam a necessidade urgente de adoção de procedimentos legais que obtenham resultados concretos de redução do custo tributário.

Dessa maneira, podemos constatar que um efetivo planejamento tributário, mais do que um tema que eventualmente esteja na moda, é uma ferramenta de absoluta importância que, se realizado com as informações adequadas, pode ajudar o gestor da micro ou pequena empresa a minimizar o impacto dos tributos, bem como aumentar as vantagens da empresa no atual mercado competitivo.

#### **4.2. SIMPLES NACIONAL**

O Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte possui abrangência maior do que a do SIMPLES Nacional. Assim, o Estatuto tem por objetivo facilitar a constituição e o funcionamento da microempresa e da empresa de pequeno porte, assegurando o fortalecimento de sua participação no processo de desenvolvimento econômico e social.

Neste diapasão, afirma Glauco Lubacheski De Aguiar:

Assim, verifica-se a diferença existente entre o “Estatuto Nacional das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte” e o “Simples Nacional”: este é apenas parte daquele. O primeiro é a disciplina completa e integral das empresas de menor potencial econômico, que abarca todas as normas jurídicas veiculadas pela lei, refletindo nos mais diversos “ramos” do direito. O segundo é a parte que fixa o “Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte”, isto é, disciplina a tributação desta categoria empresarial.

Como dito, as micro e pequenas empresas possuem significativa importância para a economia do país.

Diante disso, o Brasil concedeu uma série de benefícios fiscais e simplificações administrativas para as micro e pequenas empresas, ou seja, o Simples Nacional ou supersimples, surgiu da necessidade do 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.

O Simples Nacional é um regime tributário diferenciado, simplificado e previsto na Lei Complementar n° 123, de 14/12/2006, aplicável às Microempresas e às Empresas de Pequeno Porte, a partir de 01/07/2007, destinado as empresas com receita bruta anual de até R\$ 3.600.000,00, conforme segue abaixo:

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;

II - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1o deste artigo;

III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;

IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1o deste artigo;

V - Contribuição para o PIS/Pasep, observado o disposto no inciso

XII do § 1º deste artigo;

VI - Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar; VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS; VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS. (BRASIL, Lei 123 de 14 de dezembro de 2006, artigo 13)

Segundo Cabello (CABELLO, et al 2007), o intuito do governo com este novo sistema de tributação é incentivar o setor produtivo, trazendo as empresas à formalidade com maior geração de empregos, uma vez que as micro empresas e empresas de pequeno porte são responsáveis, por cerca de 20% do Produto Interno Bruto brasileiro e respondem por 67% dos empregos gerados no país (Dados fornecidos pelo SEBRAE - 2006).

Neste viés, registra-se ainda, o art. 179 da Constituição Federal (CF):

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

Nesse sentido, Glauco Lubacheski de Aguiar, disserta:

A verificação da distinção entre o Estatuto Nacional das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte e o Simples Nacional permite afirmar a existência de fundamentos jurídico-constitucionais diversos para cada um deles. Em verdade, os preceitos contidos no Art. 170, IX e no Art. 179, ambos da Constituição de 1988, conferem amplo fundamento de validade à lei complementar em questão, possibilitando desde o estabelecimento do regime tributário simplificado até a concessão de certos benefícios no âmbito das licitações públicas. Enfim, são previsões econômico-normativas de amplo alcance. Por outro lado, dentro deste contexto, o Simples Nacional, isto é, todo o regime jurídico-tributário instalado pela Lei Complementar n. 123/2006 a partir do Art. 12, não retira

seu fundamento de validade diretamente das disposições fixadas constitucionalmente no capítulo da Ordem Econômica, mas, sim, em essência, dos arts. 146, III, "d" e 37, XXII, da Constituição, os quais foram acrescentados pela Emenda Constitucional n. 42/2003.10.

Marins e Bertoldi afirmam que o Simples Nacional configura-se como microssistema tributário aplicável opcionalmente às microempresas e empresas de pequeno porte em caráter parcialmente substitutivo ao regime geral e compulsório.

Tendo em vista a definição de microssistema ou subsistema, já estudada na seção anterior, é importante que seja investigada a pertinência de aplicação do conceito de subsistema especial para descrever o fenômeno jurídico provocado pela instituição do Super Simples.

Segundo Oliveira et al (2014), somente as Microempresas (chamadas de ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP), preenchendo os requisitos e definições das leis reguladoras, sem exercerem atividades que impeçam a adoção, mesmo simultaneamente àquelas permitidas.

A adoção deve ser por meio de declaração das atividades realizadas, e, conseqüentemente, estão impedidas atividades como a venda e intermediação de instrumentos financeiros e de crédito, operações internacionais, débitos com o Poder Público, imobiliárias (devido ao grande fluxo de capital advindo das operações com imobilizado), e que ultrapasse os limites de faturamento previstos na lei.

Calha registrar que o objetivo do Simples nacional se destaca em estimular o desenvolvimento das micro e pequenas empresas já existentes e possibilitar o aparecimento de novos empreendedores, através, ainda, de uma opção menos burocrática de obrigações acessórias mais fáceis de atendimento, bem como de facilidades de

acesso ao crédito para tais empresas, e ainda, a organização contábil da empresa torna-se mais simples e inteligível.

Em consonância com este entendimento, Glauco Lubacheski de Aguiar, afirma:

Assim, verifica-se a diferença existente entre o “Estatuto Nacional das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte” e o “Simples Nacional”: este é apenas parte daquele. O primeiro é a disciplina completa e integral das empresas de menor potencial econômico, que abarca todas as normas jurídicas veiculadas pela lei, refletindo nos mais diversos “ramos” do direito. O segundo é a parte que fixa o “Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte”, isto é, disciplina a tributação desta categoria empresarial.

Vale ressaltar, que o principal diferencial do Simples Nacional é a aglutinação de até 08 (oito) tributos em uma única arrecadação, incluindo as Obrigações Acessórias. A arrecadação única inclui os seguintes tributos: I) IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica; II) IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados; III) CSLL-Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido; IV) PIS - Programa de Integração Social; V) COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social; VI) CPP - Contribuição Previdenciária Patronal; VII) ICMS - Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços; VIII) ISSQN - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. Eles foram substituídos pela aplicação da alíquota global de 4% a 17,42% sobre a receita bruta da micro ou pequena empresa, conforme seu setor e faturamento. Beneficiam-se da lei as microempresas, com faturamento anual de até R\$ 240 mil reais, e as empresas de pequeno porte, que faturam entre R\$ 240 mil e R\$ 2,4 milhões.

Segundo Silas Santiago, secretário-executivo do Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN), em declaração feita no III Seminário sobre o Simples Nacional, ocorrido em abril de 2010, em Brasília:

O Simples Nacional está demonstrando que é possível a gestão e a atuação integrada entre a Receita Federal do Brasil, os Estados e Municípios, representando um verdadeiro exemplo de federalismo. Além de significar uma verdadeira reforma tributária para as microempresas e empresas de pequeno porte, o Simples Nacional está apontando caminhos para a reforma tributária das demais empresas, a partir da nossa experiência. (SANTIAGO, [2010] apud BRASIL, [2010]).

Em contrapartida, as desvantagens apresentadas na adoção do Simples Nacional, são nos casos em que as empresas podem apresentar maior tributação, visto que o valor a ser pago tende a ser de acordo com a folha de pagamento destas.

A categoria que sofreu prejuízo nesse sistema são os prestadores de serviços, tais como as academias de dança e de ginástica, empresas de software, imobiliárias. Isso porque, para as empresas dessas áreas além do crescimento de suas alíquotas devido a normalmente terem um baixo valor na folha de pagamento, elas necessitam realizar pagamento em separado do INSS.

Outrossim, mesmo para os estabelecimentos comerciais, que têm o INSS incluído na tributação unificada, o Simples Nacional também pode não compensar. A venda de livros, jornais, revistas, frutas e verduras estão entre as atividades isentas do ICMS.

Quando foi criada a Lei do Supersimples as empresas optantes não tinham direito de transferir o crédito de ICMS a seus clientes. Este foi um ponto muito criticado, pois com a restrição, para não perder competitividade, algumas empresas se viam obrigadas a oferecer descontos. Porém com a Lei Complementar n° 128, que trouxe alterações na Lei 123/2006, foi permitido às empresas transferirem créditos de ICMS para seus clientes.

Desta maneira, importa esclarecer que serão consideradas adotantes do regime do Simples Nacional as microempresas e as empresas de pequeno porte que assim optarem, exceto aquelas que estejam impedidas, por alguma determinação legal, de assim o fazer.

Dentre as principais vedações legais à adoção do regime do Simples Nacional, podemos destacar: empresas cujo capital social tenha participação de outra pessoa jurídica; sociedade por ações (anônima ou em comandita por ações) e as pessoas jurídicas identificadas como cooperativas, exceto se for o caso de cooperativa de consumo.

As empresas cujo capital social tenha a participação de outra pessoa jurídica, serão excluídas do regime do Simples Nacional se atenderem ao disposto no art. 3º, §4º da LC 123/2006, qual seja:

- 1 - cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário, ou sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado nos termos desta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite anual de R\$ 3.600.000,00;
- 2 - 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 anual de R\$ 3.600.000,00;
- 3 - Cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite anual de R\$ 3.600.000,00.

A sociedade anônima, por sua vez, é regulada pela Lei 6404/76 e consiste no tipo societário em que o capital social é dividido em ações, e não em cotas – como ocorre na maior parte dos tipos societários.

Ademais, tal modalidade de tipo societário deve ser sempre identificada através do acréscimo de uma das duas partículas: S/A (ou S.A.); ou Cia, ressaltando-se que esta última nunca pode estar no final, para não confundir com pluralidade de sócios.



De outra via, importante destacar que as MPE's podem ou não optar pela adesão do Simples Nacional, como regime de tributação. Caso não optem pelo Simples Nacional, o pagamento dos tributos será feito pelo Lucro Presumido ou Lucro Real.

Sendo assim, estas empresas não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional se explorarem as seguintes atividades: prestação continuada de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos e gerenciamento de ativos.

Deste modo, conclui-se que a maior desvantagem está nas constantes alterações da lei, afinal ela está se ajustando aos interesses do governo, aos da microempresa e empresas de pequeno porte.

Por fim, é importante destacar desde já que a adesão ao Simples Nacional é opcional e, em caso de não adoção de tal modalidade, o pagamento dos tributos será realizado pelo Lucro Presumido ou pelo Lucro Real.

#### **4.3. LUCRO REAL**

Nessa modalidade de sistema tributário, utilizado para apuração do imposto de renda de pessoas jurídicas – já anteriormente explicado -, tem-se como base o lucro da empresa. Este, deverá ser calculado da forma simples: receitas (o que a empresa ganhou) extraindo as despesas (o que a pessoa jurídica gastou), gerando, assim, o chamado lucro contábil.

Ademais, há quem defenda que o sistema do lucro real é mais justo, uma vez que se aproxima do efetivo lucro da empresa, devidamente ajustados de acordo com os ditames legais.

No que concerne ao lucro real é esta forma de tributação mais complexa, haja vista que o fisco exige a completa escrituração contábil das empresas, e a entrega de diversas declarações que devem ser feitas quase que mensalmente.

De acordo com Rodrigues e outros (2012, p.59), "é a forma completa de apuração do Imposto de Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido direcionada a todas as pessoas jurídicas que por obrigatoriedade prevista na legislação vigente que por livre opção".

Segundo Silva, conceitua-se lucro real da seguinte forma:

Lucro Real é o lucro líquido do período, apurado com observância das normas das legislações comercial e societária, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas pela legislação do Imposto de Renda.

Neste sentido, traz à baila a art. 14 da lei 9.718/98, dispõe sobre as hipóteses em que a pessoa jurídica é obrigada a apuração pelo Lucro Real:

I - cuja receita total, no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002);

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).

Importante destacar ainda, conforme tabela abaixo, os impostos federais incidentes nas empresas que se enquadram nesse regime tributário:

IMPOSTO DE RENDA	CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE LUCRO LÍQUIDO	COFINS	PIS SOBRE FATURAMENTO	INSS:
A base de cálculo resulta do faturamento mensal x a porcentagem estipulada	A base de cálculo resulta do faturamento mensal x a porcentagem estipulada.  De acordo com o ramo de atividade de transporte rodoviário a base é 12% para obter o lucro antes da apuração da contribuição.	O cálculo do imposto a recolher resulta da aplicação da alíquota de 3% sobre o faturamento, conforme disposto no inciso II do art. 10 da Lei n.º 10.833/03.	O cálculo do imposto a recolher resulta da aplicação da alíquota de 0,65% sobre o faturamento, de acordo com o disposto no inciso II do art. 10 da Lei n.º 10.833/03.	O cálculo dos encargos INSS seguem os seguintes procedimentos: pró-labore x 20% sendo que o saldo é adicionado a guia GPS a ser recolhido mensalmente junto ao banco. Salário do funcionário x 28,8% + descontos do funcionário que tem variação de acordo com a faixa salarial – quota salário família caso tenha filho menor de 14 anos = valor a ser recolhida através da GPS Guia da Previdência Social.

De acordo com o ramo de atividade de transporte rodoviário a base é 8% para obter o lucro antes da apuração do Imposto.	O imposto a recolher resulta da aplicação da alíquota de 9% sobre a base de cálculo.		Além disso, de acordo com o art.27 da Lei 10.865/04, compõem a base de cálculo da COFINS e PIS as receitas financeiras auferidas pela empresa.	Além dos cálculos a serem efetuadas sobre o faturamento, as empresas optantes pelo presumido também possuem obrigações acessórias a serem cumpridas
O imposto a recolher resulta da aplicação da alíquota de 15% sobre a base de cálculo mais adicional conforme legislação.				

Em relação à periodicidade, as empresas adotantes do regime do lucro real poderão optar pela periodicidade trimestral ou anual. Nestes casos, se a pessoa jurídica escolhe a apuração trimestral, apura-se e recolhe-se a cada três meses em caráter definitivo.

Em sentido diverso, se a pessoa jurídica escolhe a apuração anual, é obrigada a recolher no ano seguinte o valor do ano anterior. Entretanto, a legislação estabelece que a Pessoa Jurídica deve antecipar mensalmente, e, ao final, poderá ter a restituição do valor pago a maior ou compensar o valor pago do total devido.

Colocando-se na balança, é possível verificar que as vantagens se sobrepõem às desvantagens. Dentre as principais vantagens pode-se destacar possibilidade de compensar eventuais prejuízos fiscais e a

utilização de créditos do PIS e COFINS. No outro lado da balança, tem-se como principais desvantagens a maior burocracia e os ajustes fiscais.

Assim, constata-se que, em efeitos práticos, o sistema do lucro real é mais vantajoso que a tributação feita nos moldes tradicionais, uma vez que termina por diminuir o valor devido, impactando menos o lucro da pessoa jurídica, mas que não se revela como um sistema prático de ser aplicado no dia a dia.

#### **4.4. LUCRO PRESUMIDO**

O lucro presumido consiste em uma presunção legal o que, na prática, não significa dizer que a pessoa jurídica obteve aquele lucro estabelecido. Em outras palavras, a lei estabelece um percentual fixo – correspondente a 8% - a ser aplicado sobre a receita bruta da pessoa jurídica (e não sobre o lucro contábil, como ocorre no lucro real).

O percentual acima indicado é uma regra geral, mas isso não significa que todas as empresas irão considerar esse valor, pois ele, em verdade, é fixado de acordo com a atividade empresarial exercida.

Em sendo a pessoa jurídica adotante desse sistema, haverá ainda a necessidade de recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a ser apurada trimestralmente, e incidirá sobre os ganhos obtidos no Brasil ou no exterior, desde que se verifique um elemento de conexão.

Poderá optar por aderir a esse regime tributário a pessoa jurídica que no ano-calendário anterior tenha obtido como receita bruta valor R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou a R\$4.000.000,00 (quatro milhões de 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.

No mesmo sentido do abordado quando discorrido sobre o lucro real, necessário se faz abordar as vantagens e desvantagens desta modalidade de enquadramento tributário.

Dentre as principais vantagens do lucro presumido, pode-se destacar a forma menos burocrática – principalmente se comparado ao sistema do lucro real -, e, em havendo lucro superior ao estabelecido pela legislação, pode-se dizer que a pessoa jurídica teve uma vantagem tributária.

Em relação às desvantagens, podemos destacar o fato de que não é permitida a compensação dos créditos relativos ao PIS e COFINS e o fato de que, em sendo o lucro da pessoa jurídica inferior ao estabelecido pelo percentual legal, não haverá ajuste da base, o que, obviamente, prejudica a empresa.

Assim, para as micro e pequenas empresas que não queiram ou que não possam mais se filiar ao sistema do Simples Nacional e possam optar pela filiação ao regime tributário do lucro presumido, talvez essa seja uma alternativa mais interessante que a do lucro real, pois, em que pese esta pareça mais segura, aquela possui um caráter mais simples e prático que se alia melhor aos interesses das micro e pequenas empresas.

Por fim, cabe destacar que os sistemas de tributação, apesar de contribuírem ativamente com a simplificação do recolhimento tributário das empresas, não há, em verdade, um sistema totalmente adequado às necessidades das MEP's, tanto em valores quanto em simplicidade.

Isso porque, em verdade, os regimes tributários existentes foram pensados para satisfazer às necessidades da parcela dominante do mercado nacional, qual seja: as médias e grandes empresas, tentando compatibilizá-los com os interesses do Estado.

Aqui, fica difícil conceber a ideia de que, através dos sistemas já existentes, foi possível compatibilizar os interesses e necessidades dos micros, pequenos, médios e grandes empresários com os interesses estatais, uma vez que, somente entre as categorias de empresários, pode-se facilmente concluir que há uma divergência absurda entre necessidades e interesses.

## 5. CONCLUSÃO

Diante de todos os argumentos acima expostos, conclui-se que o tratamento especial dado pelo ordenamento brasileiro às microempresas e empresas de pequeno porte é mais do que devido, embora, conforme demonstrado no decorrer deste trabalho, ainda seja um tanto quanto ineficiente.

Isto porque, na sociedade em que vivemos, na era da velocidade na obtenção de informações, produtos e serviços, e na era da mudança radical dos padrões sociais, no sentido de que, o que é aceitado pelo mercado hoje, amanhã pode não mais o ser, nada mais justo do que, parafraseando Aristóteles, tratar os desiguais na medida em que se desiguam para que seja possível alcançar a equidade.

Assim, constata-se que, ainda que diversas medidas já tenham sido adotadas para viabilizar e firmar o relevante papel das microempresas e empresas de pequeno porte, o Brasil ainda tem um longo e árduo caminho a percorrer seja na legislação atinente a estas empresas, seja numa maior possibilidade de flexibilização do recolhimento dos tributos.

Para ilustrar a carga tributária brasileira, já conhecida pela população como uma das mais elevadas, abordou-se os principais tributos que incidem sobre as micro e pequenas empresas, sempre buscando deixar claro que, em caso de não existência de regimes tributários especiais, as referidas tributações pesariam absurdamente sobre o fluxo de caixa destas empresas, culminando numa possível inviabilização do funcionamento delas.

Isso se verifica porque, especialmente diante de toda a (elevada) carga tributária incidente no mercado brasileiro, se não fosse dado tratamento



especial as MEP's e, ainda, se não fossem criados regimes tributários mais simples e acessíveis, provavelmente, teríamos ainda mais empresas desse tipo operando na informalidade.

Entretanto, conforme já demonstrado, é possível concluir que ainda há muitas mudanças a serem feitas, a exemplo de uma maior variação nas alíquotas e percentuais do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, de maneira a nivelar, ainda mais, as empresas através de seu faturamento – como ocorre no Imposto de Renda Pessoa Física – para que cada microempresa e empresa de pequeno porte possa, através de um planejamento tributário ainda mais adequado e minucioso, realmente saber o impacto que a tributação irá apresentar no seu balanço contábil.

Neste contexto, buscou-se também expor o papel do planejamento, mais especificamente do planejamento tributário, na obtenção e manutenção da vida financeira saudável das microempresas e empresas de pequeno porte.

Assim, e considerando tudo que foi apresentado, conclui-se que, ainda que possua algumas deficiências e pontos a serem adequados, constata-se que o Brasil vem reconhecendo cada vez mais a importância das micro e pequenas empresas, admitindo, assim, o seu papel de absorção de grande parcela da população e de redução do impacto de eventuais crises econômicas.

Ademais, há de se destacar também que precisam ser adotadas políticas públicas que realmente consigam acompanhar o microempresário e o empresário de pequeno porte – além do fornecimento de crédito e das medidas já existentes – para que eles possam obter uma capacitação adequada, tornando possível a firmação da empresa no mercado de maneira saudável e acabando com o cenário atual existente, qual seja: as

micro e pequenas empresas tendem a encerrar suas atividades antes de completar quatro anos de funcionamento.

Por conseguinte, pode-se concluir também que cada vez mais nosso ordenamento jurídico e nosso sistema tributário estão buscando alternativas para dar a essas empresas um tratamento mais adequado às suas realidades e necessidades, a exemplo da criação de regimes tributários mais acessíveis, menos burocráticos e onerosos, para melhorar o cenário em que elas se enquadram e assim viabilizar o seu funcionamento de acordo com os ditames legais.

## REFERÊNCIAS

AGUIAR, Glauco Lubacheski De. Tributação extrafiscal e intervenção econômica: uma análise concorrencial dos convênios interestaduais de icms e do simples nacional. Marília: 2008. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de Marília.

ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário esquematizado. 7. ed. São Paulo: Método, 2013.

BANCO MUNDIAL. Doing Business: Smarter Regulations for Small and Medium-Size Enterprises. Washington-DC. World Bank Group, 2011.

DUARTE, Francisco Leite. Direito Tributário: Teoria e prática, ed., São Paulo, Revista dos Tribunais, 2015;

FABRETTI, L. C. Contabilidade tributária. São Paulo: Atlas, 2001.

FABRETTI, Lúcio Camargo. Prática tributária da micro, pequena e média empresa. 6.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LICKS, M. Planejamento tributário: uma análise crítica acerca das teorias de Marco Aurélio Greco e Alberto Xavier sob a perspectiva da legalidade tributária. Porto Alegre, 2014. Monografia (Bacharel em Direito) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

LOPES, A. B.; MARTINS, E. Teoria da contabilidade uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2005.

LONGENECKER, Justin G.... [et al]. Administração de pequenas empresas. São Paulo:Thomson Learning, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 23. ed. rev. atualiz. ampl. São Paulo: Malheiros, 2003

MARINS, James. BERTOLDI, Marcelo M. SIMPLES NACIONAL: Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte Comentado. São Paulo: RT, 2007.

PETTER, Lafayete Josué. Princípios constitucionais da ordem econômica: o significado e o alcance do art. 170 da Constituição Federal. São Paulo: RT, 2005.

REQUIÃO, Rubens. Curso de direito comercial. 25 ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2003. v.1.

SABBAG, Eduardo. Manual de Direito Tributário. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SANTIAGO, Silas. Simples nacional: o exemplo do federalismo fiscal brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2011.

SILVA, Varlindo Alves da. Impacto Tributário nas Micro e Pequenas Empresas no Brasil: Um Estudo para a Gestão Contábil Tributária. Tese. Universidade Nacional de Rosario. Argentina.

SOTTO, Débora. Tributação da microempresa (ME) e da empresa de pequeno porte (EPP). São Paulo: Quartier Latin, 2007.

TAVARES, M.C. Planejamento estratégico: a diferença entre o sucesso e fracasso empresarial.São Paulo: Harbra, 1991.

TAVARES, Dilma. Carga tributária brasileira e o Simples nacional. Revista Veja. São Paulo, p.100-103, Setembro, 2011.

VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. O mínimo existencial e as espécies tributárias. Curitiba: 2008. 347 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, 2008.

VARSANO, Ricardo. Et al. Uma análise da carga tributária do Brasil. Rio de Janeiro: IPEA, 1998. 55p.

VIAPIANA, C. Fatores de sucesso e fracasso da micro e pequena empresa. Anais do II Egepe, p. 505-525, Londrina, novembro 2001.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em 21.10.2018.

SEBRAE, Disponível em <http://www.leigeral.com.br/numeros/indicadores-das-mpes/detalhes/13-geracao-liquida-de-emprego-na-ultima-decada-brasil>.> Acesso em 11/12/2018.

RECEITA FEDERAL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. DOU de 15.12.2006. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm) Acesso em: 10.01.2019.

Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional//Arrecadacao/EstatisticasArrecadacao.aspx>> Acesso em 12.10.2018.

Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Seminário do Simples Nacional encerra com proposta de maior integração entre União, Estados e Municípios. Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional.>> Acesso em: 20.10.2018.