UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO FACULDADE DE DIREITO DE RIBEIRÃO PRETO

| TIAGO | LUCENA | FIGUEIRED | n |
|-------|---------|------------------|---|
| HAGO | LUCLINA | TITTULINED | u |

O lucro real como instrumento de emancipação fiscal das pequenas empresas

TIAGO LUCENA FIGUEIREDO

O lucro real como instrumento de emancipação fiscal das pequenas empresas

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo para obtenção do título de Mestre em Ciências.

Área de Concentração: Desenvolvimento no Estado Democrático de Direito

Orientador: Prof. Dr. Guilherme Adolfo dos Santos

Mendes

Coorientador: Prof. Dr. José Casalta Nabais

Ribeirão Preto

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

FF4751

Figueiredo, Tiago Lucena

O lucro real como instrumento de emancipação fiscal das pequenas empresas / Tiago Lucena Figueiredo; orientador Guilherme Adolfo dos Santos Mendes; co-orientador José Casalta Nabais. -- Ribeirão Preto, 2021.

183 p.

Dissertação (Mestrado - Programa de Pós-Graduação em Direito) -- Faculdade de Direito de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, 2021.

1. MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. 2. TEORIA CRÍTICA. 3. EMANCIPAÇÃO. 4. SIMPLES NACIONAL. 5. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA. I. Mendes, Guilherme Adolfo dos Santos, orient. III. Nabais, José Casalta, co-orient. III. Título

FOLHA DE APROVAÇÃO

| Nome: FIGUEIREDO, Tiago Lucena | a. |
|--------------------------------------|--|
| Título: O lucro real como instrument | o de emancipação fiscal das pequenas empresas. |
| Dissertação de Mestrado apresentada | a ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade |
| de Direito de Ribeirão Preto da Univ | versidade de São Paulo para obtenção do título de Mestre |
| em Ciências – Área de Concentração | : Desenvolvimento no Estado Democrático de Direito. |
| | |
| | |
| | |
| Aprovado em: | |
| Banca Examinadora | |
| Prof. Dr. | Instituição: |
| Julgamento: | Assinatura: |
| | |
| Prof. Dr. | Instituição: |
| | Assinatura: |
| | |
| Prof. Dr. | Instituição: |
| Julgamento: | Assinatura: |

AGRADECIMENTOS

Inicio estes agradecimentos prestando uma homenagem aos meus pais, Guilherme Steffen de Azevedo Figueiredo e Kézia Cristina Lucena Figueiredo. Sem sombra de dúvidas, este trabalho não seria possível sem o apoio deles, que estiveram ao meu lado durante toda esta jornada da vida. Igualmente, presto homenagens ao meu amor, Vitória Bittar Teixeira, que é minha companheira de vida e foi minha companheira de mestrado durante todo este período.

Expresso, aqui, meu sentimento de gratidão ao Professor Doutor Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, que me acolheu, sem hesitar, para a elaboração deste trabalho. Há alguns anos compartilhamos a inquietação da dominação jurídica das pequenas empresas. São oportunidades como esta que me motivam a continuar os estudos neste caminho. Tivemos muitas conversas ao longo desta orientação, as quais só vieram a contribuir com as minhas conclusões, razão pela qual só tenho a agradecê-lo.

Agradeço também, ao Professor Catedrático José Casalta Nabais, que aceitou me coorientar na elaboração desta dissertação e despertou-me novos ares sobre o direito "fiscal" (tributário). Agradeço à Professora Doutora Pilar de Souza e Paula Coutinho Elói, que, sempre muito atenciosa, auxiliou-me na elaboração deste trabalho.

Agradeço a todos os(as) companheiros(as) do escritório Bernardini, Martins e Ferraz, com a qual passo boa parte de todos os dias e compartilhei minhas aflições com esta produção. Além do que, sem o suporte destes, nada disso seria possível.

Por fim, agradeço a todos que de alguma forma colaboraram com este trabalho.

RESUMO

FIGUEIREDO, Tiago Lucena. **O lucro real como instrumento de emancipação fiscal das pequenas empresas**. 2021. 183 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2021.

Apesar da importância das micro e pequenas empresas (MPE) para economia nacional, este grupo empresarial é justamente o que encontra maiores dificuldades para operar no mercado. Uma destas dificuldades advém do próprio Sistema Tributário Nacional, que é composto por regimes normais de apuração de tributos complexos e cujo foco é a arrecadação em grandes empresas. A Constituição Federal de 1988 reconhece esta dificuldade e traçou norma programática com o escopo de nortear o legislador a conceder tratamento tributário diferenciado e favorecido a estas empresas. Assim, por meio da Lei Complementar 123/06, o legislador buscou traduzir o conteúdo precário da norma Constitucional, quando dispôs sobre um regime especial pelo qual as MPE poderiam quitar seus tributos de forma simplificada e unificada. Ocorre que, a forma eleita pelo legislador para dar efetividade ao princípio do tratamento diferenciado e favorecido acaba trazendo consequências perversas às MPE. Em verdade, este trabalho observa que o Simples Nacional é utilizado como um instrumento para a dominação jurídica das menores unidades produtivas. Por isto, a hipótese assumida pela pesquisa é a de que o regime especial vigente não condiz com o comando constitucional. A despeito da teoria tradicional do direito tributário, a hipótese será investigada sob o paradigma da teoria crítica, postulada pelos teóricos da Escola de Frankfurt, e considerando que a ordem jurídica posta é produto da dominação do grande capital. Consequentemente, o trabalho está sedimentado sobre os três preceitos da teoria crítica: observação do momento presente, comportamento crítico permanente e orientação para a emancipação. Com isso, espera-se revelar o que estava apenas aparente no regime especial dispensado às MPE e encontrar uma outra forma para se dispensar tratamento tributário diferenciado e favorecido. Isto é, garantir autonomia às MPE para apurar e recolher tributos, sem que estas tenham de se submeter às imposições escusas e oblíquas presentes na legislação vigente, assegurando que ocorra a emancipação fiscal proposta pela pesquisa. Por fim, o trabalho concluirá se a apuração do IRPJ pelo método real, com os devidos ajustes, é um instrumento que corrobora com a emancipação fiscal das MPE.

Palavras-chave: micro e pequenas empresas; teoria crítica; emancipação; Simples Nacional; imposto de renda da pessoa jurídica.

ABSTRACT

FIGUEIREDO, Tiago Lucena. "Actual profit" as an instrument of fiscal emancipation for small businesses. 2021. 183 f. Dissertação (Mestrado) — Faculdade de Direito de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2021.

Despite the importance of micro and small enterprises (MSEs) for the national economy, this business group is the one that finds it most difficult to operate in the market. One of these difficulties comes from the National Tax System itself, which comprises normal regimes for calculating complex taxes and whose focus is the collection of taxes of large companies. The Federal Constitution of 1988 recognized this difficulty and outlined a programmatic norm with the aim of guiding the legislator to grant differentiated and favored tax treatment to these companies. Thus, through Complementary Law 123/06, the legislator sought to translate the poor content of the Constitutional rule, when it provided for a special regime by which the MSEs could settle their taxes in a simplified and unified manner. However, the form chosen by the legislator to give effect to the principle of differentiated and favored treatment ends up bringing perverse consequences to MSEs. In fact, this dissertation observes that the "Simples Nacional" is used as an instrument for the legal domination of the smallest businesses. For this reason, the hypothesis assumed by the research is that the current special regime is not consistent with the constitutional command. Despite the traditional theory of tax law, the hypothesis will be investigated under the paradigm of critical theory, postulated by the theorists of the Frankfurt School, and considering that the legal order established is a product of the domination of large capital. Consequently, the paper is based on the three precepts of critical theory: observation of the present moment, permanent critical behavior and guidance towards emancipation. With this, the expectation is to reveal what was only apparent in the special regime given to MSEs and find another way to dispense differentiated and favored tax treatment. That is, guaranteeing autonomy to MSEs to calculate and collect taxes, without having to submit to the hidden and oblique impositions of the current legislation, ensuring that the fiscal emancipation proposed by the research takes place. Finally, the work will conclude if the calculation of the Corporate Income Tax in the real method, with the necessary adjustments, is an instrument that supports the fiscal emancipation of the MSE.

Keywords: micro and small businesses; critical theory; emancipation; Simples Nacional; corporate income tax.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABNT: Associação Brasileira de Normas Técnicas

Art.: artigo

Arts.: artigos

BC: Base de Cálculo

CAGED: Cadastro Geral de Empregados e Desempregados

CF: Constituição Federal

CFC: Conselho Federal de Contabilidade

CGSN: Comitê Gestor do Simples Nacional

CNPJ: Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica

COFINS: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CPMF: Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira

CPP: Contribuição Previdenciária Patronal

CPRB: Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta

CSLL: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN: Código Tributário Nacional

CTPS: Carteira de Trabalho e Previdência Social

DARF: Documento de Arrecadação de Receitas Federais

DAS: Documento de Arrecadação do Simples Nacional

DCTF: Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais

DCTFWeb: Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de

Outras Entidades e Fundos

DEFIS: Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais

DeSTDA: Declaração de Substituição Tributária, Diferencial de Alíquotas e Antecipação

DIRF: Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte

ECD: Escrituração Contábil Digital

ECF: Escrituração Contábil Fiscal

EFD Contribuições: Escrituração Fiscal Digital do PIS e da COFINS

EFD ICMS IPI: Escrituração Fiscal Digital ICMS/IPI

EFD-Reinf: Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais

eSocial: Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas

FGTS: Fundo de Garantia por Tempo de Serviço

GARE: Guia de Arrecadação de Receitas Estaduais

GFIP: Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à

Previdência Social

GIA: Guia de Informação e Apuração do ICMS Eletrônico

GIA-ST: Guia de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária

GILRAT: Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais

do Trabalho

GNRE: Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais

GPS: Guia da Previdência Social

GRF: Guia de Recolhimento do FGTS

IBGE: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

ICMS: Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de

Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

IE: Imposto de Exportação

II: Imposto de Importação

INCRA: Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária

IPI: Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU: Imposto sobre a Propriedade Territorial e Urbano

IPVA: Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IRC: Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IR-ganho de capital: Imposto de Renda sobre ganho de capital

IR-ganhos de renda fixa ou variável: Imposto de Renda sobre ganhos de renda fixa ou

variável

IRPF: Imposto de Renda da Pessoa Física

IRPJ: Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

IRS: Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

IRRF: Imposto de Renda Retido na Fonte

ISS: Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza

ITBI: Imposto sobre Transmissão Bens Inter-vivos

ITCMD: Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação

ITG: Interpretação Técnica Geral

ITR: Imposto Territorial Rural

IOF: Imposto sobre Operações Financeiras

LACS: Livro de apuração da base de cálculo da CSLL

LALUR: Livro de Apuração do Lucro Real

LC: Lei Complementar

MEI: Microempreendedor Individual

MPE: Micro e Pequenas Empresas

NCM: Nomenclatura Comum do Mercosul

NFS-e: Nota Fiscal de Serviços Eletrônica

Nesh: Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de

Mercadorias

OCDE: Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

OTN: Obrigações do Tesouro Nacional

PGDAS-D: Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional –

Declaratório

PIB: Produto Interno Bruto

PME: Pequenas e médias empresas

PIS: Contribuição ao Programa de Integração Social

RAIS: Relações Anuais de Empregados e da Relação Anual de Informações Sociais

RFB: Receita Federal do Brasil

SEBRAE: Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

SEFIP: Sistema Empresa de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social

SENAC: Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial

SENAI: Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial

SENAT: Serviço Nacional de Aprendizagem do Transporte

SESC: Serviço Social do Comércio

SESI: Serviço Social da Indústria

SEST: Serviço Social do Transporte

SINTEGRA: Sistema Integrado de Informações sobre Operações Interestaduais com

Mercadorias e Serviços

SPED: Sistema Público de Escrituração Digital

ST: Substituição Tributária

STF: Supremo Tribunal Federal

STJ: Superior Tribunal de Justiça

TIPI: Tabela do IPI

UFIR: Unidades Fiscais de Referência

SUMÁRIO

| INTRODUÇÃO | 13 |
|---|---------------------------|
| 1 AS PEQUENAS EMPRESAS E O TRATAMENTO TRIBUTÁ | RIO DIFERENCIADO |
| E FAVORECIDO | 16 |
| 1.1 Definição de pequena empresa | 17 |
| 1.1.1 Definição política de pequena empresa | 20 |
| 1.2 As pequenas empresas e a Constituição Federal de 1988 | 23 |
| 1.2.1 O tratamento diferenciado e favorecido | 26 |
| 1.3 As pequenas empresas e a Lei Complementar 123/06 | 28 |
| 1.3.1 O tratamento diferenciado e favorecido | 32 |
| 1.3.2 O tratamento tributário diferenciado e favorecido | 34 |
| 1.3.2.1 Apresentação do Simples Nacional | 35 |
| 1.3.2.2 Obrigação principal no Simples Nacional | 41 |
| 1.3.2.3 Obrigação acessória no Simples Nacional | 46 |
| 1.3.2.4 Vedação ao ingresso no Simples Nacional | 55 |
| 1.3.2.5 Exclusão do Simples Nacional | 63 |
| 1.4 As pequenas empresas e a opção pelo Simples Nacional | 69 |
| 2 O SIMPLES NACIONAL COMO MECANISMO DE CONTR | OLE DAS PEQUENAS |
| EMPRESAS | 72 |
| 2.1 Considerações sobre a teoria crítica, as pequenas empresas | e o Simples Nacional na |
| aparência | 75 |
| 2.2 O Sistema Tributário Nacional e as "opções fiscais" disponívo | eis às pequenas empresas |
| | 82 |
| 2.2.1 A opção pelo método real | 85 |
| 2.2.1.1 Considerações sobre as obrigações principais | 88 |
| 2.2.1.2 Considerações sobre as obrigações acessórias | 92 |
| 2.2.2 A opção pelo método presumido | 95 |
| 2.2.2.1 Considerações sobre as obrigações principais | 96 |
| 2.2.2.2 Considerações sobre as obrigações acessórias | 99 |
| 2.2.3 O Simples Nacional é uma opção para as pequenas empres | as?100 |
| 2.3 O Simples Nacional na realidade: as consequências da op | oção fiscal disponível às |
| pequenas empresas | 103 |

| 2.3.1 A insensibilidade do poder público: o regime de tributação especial e opcional104 |
|---|
| 2.3.2 O pagamento de tributos indiscriminadamente: a tributação por base presumida e o |
| "modelo de pacote" |
| 2.3.3 A simplificação excessiva: a ausência de dados fidedignos sobre a empresa113 |
| 2.3.4 Os tributos sobre o valor agregado: as implicações com as partes relacionadas116 |
| 2.3.5 A exclusão do Simples Nacional: o instrumento de controle e o problema do |
| crescimento econômico |
| 2.4 A subversão do princípio do tratamento jurídico diferenciado e favorecido para fins de |
| controle das pequenas empresas |
| 3 UM MODELO DE LUCRO REAL COMO INSTRUMENTO DE EMANCIPAÇÃO |
| FISCAL DAS PEQUENAS EMPRESAS |
| 3.1 A emancipação fiscal das pequenas empresas: autonomia para apurar e recolher tributos |
| |
| 3.2 O diálogo entre a emancipação fiscal e o lucro real |
| 3.2.1 As pequenas empresas devem ser contempladas nos regimes normais de tributação: |
| reestabelecimento da credibilidade das MPE perante o poder público e manutenção das |
| cadeias não-cumulativas |
| 3.2.2 Quem pode menos, deve pagar menos; quem pode mais, deve pagar mais: |
| progressividade aplicável às pessoas jurídicas |
| 3.2.3 Crescer sem medo: contabilidade organizada, profissionalização das MPE e |
| revogação do limite de crescimento |
| 3.2.4 A autonomia proporcionada pelo modelo de lucro real proposto149 |
| 3.3 Os ajustes necessários ao modelo vigente de tributação da renda da pessoa jurídica pelo |
| método real |
| 3.3.1 A obrigação principal |
| 3.3.2 As obrigações acessórias |
| 3.4 A pequena empresa não precisa de um "favor fiscal", apenas do cumprimento da |
| Constituição Federal |
| CONCLUSÃO162 |
| REFERÊNCIAS168 |

INTRODUÇÃO

É inquestionável que as MPE ocupam posição de destaque na economia da sociedade brasileira. Porém, não se pode desprezar que estas empresas, pelas suas próprias características (pouca ou nenhuma divisão do trabalho, administração centralizada no proprietário, mão-de-obra desqualificada, financiamento com recursos próprios e pouco progresso técnico), operam no mercado em posição de vulnerabilidade, ficando reféns das partes com as quais se relacionam (fornecedores, grandes concorrentes, bancos, fisco, poder judiciário etc.).

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 reconhece esta vulnerabilidade e prevê dispositivos (inciso IX do artigo 170 e artigo 179) cujo escopo é orientar o legislador a desenhar um ambiente econômico favorável para as MPE desenvolverem suas atividades. Este rol de dispositivos constitucionais formam o chamado princípio do tratamento diferenciado e favorecido às MPE. Não se trata de comando ao legislador para privilegiar estas empresas, mas para assegurar que estas possam disputar o mercado em condições justas e igualitárias, bem como para garantir ao mercado a livre iniciativa e a livre concorrência.

Um dos empecilhos que impede esta competição em nível de igualdade é justamente o Sistema Tributário Nacional, o qual é composto por regimes normais que não são condizentes com a realidade das MPE, pois foram idealizados para incidir sobre as grandes empresas. Com base no princípio mencionado, a Constituição Federal reconhece este empecilho e autorizou que o legislador utilizasse instrumentos tributários para estimular as MPE.

Assim, sob o pretexto de dispensar tratamento tributário diferenciado e favorecido, o legislador complementar instituiu, através da Lei Complementar 123/06, o Simples Nacional: um regime especial pelo qual as MPE podem optar para apurar e quitar os principais tributos incidentes sobre a atividade empresarial (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, CPP, IPI, ICMS e ISS) de maneira unificada. Na aparência, fomentou uma política pública para conferir igualdade às MPE.

No entanto, ao se analisar detalhadamente a Lei Complementar 123/06, pode-se verificar que o legislador estabeleceu diversas condições para as MPE acessarem o regime especial. Em outras palavras, não são todas as MPE que podem optar pelo Simples Nacional, mas somente as que sucumbirem aos caprichos do legislador (e daqueles que controlam o processo legislativo).

Como as MPE não tem outra escolha, pois o mesmo legislador escolheu manter os regimes normais complexos e inatingíveis a estas empresas, acabam anuindo, mesmo que isto

implique em renúncia a diversas liberdades empresariais (escolha do regime societário, da atividade, do fluxo de pagamento de tributos, da dimensão econômica da empresa etc.). Sob esta perspectiva, o Simples Nacional revela-se como um mecanismo eficaz de controle das MPE.

Por isto, este trabalho assume que há um abismo entre o princípio constitucional do tratamento diferenciado e favorecido e o regime que foi disposto na Lei Complementar 123/06. Em verdade, como a Constituição Federal não previu um meio específico para a efetivação do princípio, o Simples Nacional é apenas uma forma esdrúxula encontrada pelo legislador, repleta de interesses escusos e oblíquos. Logo, podem existir outras possibilidades que melhor atendam ao princípio e que estão sendo desperdiçadas. Em suma, importa à presente pesquisa reavaliar o modelo vigente.

Esta reavaliação será realizada sob o manto da teoria crítica, formulada pelos teóricos da Escola de Frankfurt. Ou seja, imprimindo comportamento crítico permanente, espera-se revelar o que estava apenas aparente no regime especial dispensado às MPE.

Diante da realidade, este trabalho seguirá para encontrar uma forma que garanta autonomia às MPE para apurar e recolher tributos, sem que estas tenham de depender de um regime especial. Espera-se libertar as MPE das amarras que lhes são impostas pelos regimes tributários vigentes, assegurando que ocorra a emancipação fiscal destas.

A pesquisa está estruturada de acordo com os três pilares da teoria crítica: análise do momento presente, comportamento crítico permanente e orientação para a emancipação.

O primeiro capítulo apresentará o conceito de MPE e destacará a definição atribuída a estas pelo legislador nacional. Em seguida, as MPE serão identificadas no Texto Constitucional e será detalhado o tratamento que este dispensa àquelas. Consequentemente, será observada a legislação de regência que, supostamente, dispensa o tratamento diferenciado e favorecido às MPE. Por último, investigar-se-á o regime tributário especial que foi disponibilizado a estas empresas.

No segundo capítulo, será estabelecido o referencial teórico do trabalho, correlacionando a teoria crítica e as MPE. Posto isso, o Simples Nacional será revisitado sob o viés crítico para averiguar se este é realmente a única opção disponível às MPE e quais são as consequências disto. Espera-se avaliar se este regime especial limita ou não as potencialidades das MPE e se é utilizado para ditar os rumos destas.

Considerando as conclusões do capítulo anterior, o terceiro demonstrará como o conceito de emancipação fiscal surge a partir da orientação para emancipação proposta pelos teóricos da Escola de Frankfurt. Ato contínuo, será explicado como a apuração do IRPJ pelo

método real (não a vigente, mas a proposta por esta pesquisa) pode possibilitar a referida emancipação fiscal e fazer frente a todas as consequências a que as MPE tinham de se sujeitar em virtude Simples Nacional.

Ao final, concluir-se-á se a apuração do IRPJ pelo método real, com os ajustes propostos por este trabalho, é um instrumento que corrobora com a emancipação fiscal das MPE.

1 AS PEQUENAS EMPRESAS E O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO E FAVORECIDO

Não são poucas as notícias¹ que destacam a relevância das pequenas empresas para a economia. Muitos, inclusive, as denominam como "motores da economia nacional"², sugerindo que estas ocupariam posição central no processo de desenvolvimento econômico do país. Diante desta posição, reiteradamente difundida no ideário nacional, parece óbvio a todos que este grupo de empresas deve ser enaltecido, pois ninguém se oporia ao crescimento econômico do próprio país.

Apesar do discurso romântico, na prática, observa-se que estas empresas são justamente as mais frágeis na cadeia produtiva. Como será apresentado mais adiante neste trabalho, as características intrínsecas às pequenas empresas lhes deixam vulneráveis ao mercado, ficando à mercê de todas as partes com as quais se relacionam.

Os fornecedores (geralmente, grandes empresas) dominam o preço da matéria-prima, insumos ou mercadorias comercializadas ou industrializadas por estas. O preço de venda é regulado pela concorrência com grandes empresas. O financiamento é limitado pelos bancos. A legislação trabalhista se aplica de forma unânime às grandes e às pequenas empresas. O Sistema Tributário Nacional não é condizente com a realidade destas empresas. Falta representatividade no Congresso Nacional para aprovação de políticas públicas efetivas em seu favor. Em suma, as pequenas empresas estão sempre a depender das demais partes relacionadas.

A pandemia da COVID-19 deixou evidente que são necessários poucos meses para estas empresas se desestruturem por completo (com queda acentuada de faturamento, demissão de funcionários, inadimplência de financiamentos etc.³), podendo inclusive quebrar, como ocorreu com mais de 700 mil até julho de 2020⁴. No mesmo período, as empresas maiores foram as

¹ MICRO e pequena empresa são motor do emprego latino-americano, diz OIT. **G1**, 09 set. 2015. Disponível em: http://g1.globo.com/economia/pme/noticia/2015/09/micro-e-pequena-empresa-sao-motor-do-emprego-latino-americano-diz-oit.html>. Acesso em: 20 fev. 2021.

² SEBRAE. **Em cinco anos, número de pequenos negócios crescerá 43,60%.** Disponível em: https://www.sebrae.com.br/sites/asn/uf/NA/em-cinco-anos-numero-de-pequenos-negocios-crescera-43,608b10f0fc10f510VgnVCM1000004c00210aRCRD>.

³ SEBRAE. **O Impacto da pandemia de coronavírus nos Pequenos Negócios – 10^a edição,** 2021. Disponível em: https://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/impacto-coronavirus-nas-mpe-10aedicao_diretoria-v4.pdf>. Acesso em: 20 abr. 2021.

⁴ OLIVEIRA, Joana. 716.000 empresas fecharam as portas desde o início da pandemia no Brasil, segundo o IBGE. **El país**, 19 jul. 2020. Disponível em: https://brasil.elpais.com/brasil/2020-07-19/716000-empresas-fecharam-as-portas-desde-o-inicio-da-pandemia-no-brasil-segundo-o-ibge.html. Acesso em: 20 fev. 2021.

menos atingidas, inclusive 41,25% destas relataram ter percebido pequeno ou nenhum impacto advindo da pandemia⁵.

Diante da crise acentuada, nem mesmo a alta capacidade de inovação⁶, característica pela qual são reconhecidas as pequenas empresas, foi capaz de salvá-las. Logo, é notório que esta parcela da população empresarial necessita de um tratamento diferenciado para sobreviver. Não é questão de lançá-las no mercado em posição vantajosa⁷ em relação às demais, mas de equilibrar as relações fáticas por instrumentos jurídicos.

Neste trabalho, será analisada a relação destas com o fisco⁸. Diante da exposição do modelo atual, poder-se-á inferir se as pequenas empresas convivem de forma neutra e harmônica com o Sistema Tributário Nacional ou se dependem intrinsecamente de políticas fiscais para conseguir apurar tributos.

Assim, este capítulo inicial se ocupará em apresentar o conceito de pequenas empresas, bem como destacar a definição atribuída a estas pelo legislador pátrio. Na sequência, será identificada a posição que as pequenas empresas ocupam na Constituição Federal. Em virtude da norma programática Constitucional, será analisado o tratamento diferenciado e favorecido dispensado a estas empresas, especialmente na seara tributária, pela legislação de regência. Por fim, restará exposto o regime tributário especial disponível às pequenas empresas.

1.1 Definição de pequena empresa

Não haveria outra maneira para iniciar este trabalho que não definindo o objeto-alvo da pesquisa: a pequena empresa. Afinal, quais são as pequenas empresas? Como distingui-las das demais? Quais características estas empresas reúnem para se agrupar de maneira peculiar?

Neste tópico, apresentar-se-ão possíveis definições de pequena empresa, que serão complementadas em diversas passagens deste trabalho. Do que se poderá notar, esta

⁵ BRASIL, Cristina Índio do. IBGE: covid-19 afetou negativamente 37,5% das empresas em julho. **Agência Brasil**, 02 set. 2020. Disponível em: https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2020-09/ibge-covid-19-afeta-negativamente-375-das-empresas-em-julho. Acesso em: 20 fev. 2021.

⁶ ARMILIATO, Kelli Aparecida Gotardo; FACÓ, Júlio Francisco Blumetti; ROSA, Cleonice Gonçalves da; YAMAGUCHI, Cristina Keiko. Inovação nas pequenas empresas brasileiras: uma revisão sistemática. In: **Revista Contribuciones a las Ciencias Sociales**, dez. 2020. Disponível em: https://www.eumed.net/rev/cccss/2020/12/pequenas-empresas-brasil.html>. Acesso em: 20 jun. 2021.

⁷ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária.** 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 41.

⁸ Apesar desta pesquisa ter como foco o sistema tributário disponível às pequenas empresas, também mencionará, em alguns trechos, a situação destas nas demais esferas (trabalhista, administrativa, creditícia, etc.), esperando que outros pesquisadores aprofundem o estudo e consolidem uma doutrina própria deste tipo empresarial.

apresentação inicial se importará com elementos quantitativos e qualitativos, sendo que estes últimos serão retomados nos capítulos seguintes, quando das ponderações críticas.

Uma definição quantitativa de pequena empresa pode ser vista de forma positiva pelo fato de apontar um critério explícito, facilitando a segregação das empresas em diferentes portes empresariais⁹. Este tipo de definição toma como base um dado concreto (até tantos funcionários, por exemplo), de modo que basta verificar o indicador da empresa para se definir o porte empresarial.

Aqui, pode-se enumerar diversos indicadores que, individualmente ou combinados, podem servir para definir pequena empresa: data de início da atividade, região em que está instalada, tipo do negócio, classificação industrial, faturamento, número de funcionários, valor que agrega na cadeia produtiva, quantidade de produção, lucros, ativos, valor líquido, capital inicial investido. Porém, não há um consenso sobre quais destes indicadores (ou qual combinação) apontariam o conceito mais fidedigno de pequena empresa. Tanto é que, praticamente, cada país adota um critério distinto para classificar o porte empresarial¹⁰.

Em Portugal, por exemplo, de acordo com o artigo 2°, Decreto-Lei nº 372/2007¹¹, a pequena empresa é aquela que emprega menos de 50 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede 10 milhões de euros. Já a microempresa é definida como aquela que emprega menos de 10 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede 2 milhões de euros. Portanto, elegeu-se a combinação dos indicadores número de funcionários e faturamento para se definir pequena empresa. Nos Estados Unidos¹², além destes indicadores, considera-se o ramo de atividade da empresa e se esta não atua em posição dominante no mercado. No Brasil, por sua vez, não há sequer um consenso interno sobre a definição, já que a legislação considera apenas o indicador faturamento, como se verá no tópico seguinte, e o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) considera apenas o número de funcionários.

Diante da multiplicidade de definições, pode-se ressaltar que existem alguns indicadores mais utilizados pelos países para definir pequena empresa, como faturamento e número de

_

⁹ OECD (OCDE). **Taxations and Small Business.** Paris, OECD, 1994, p. 23-24.

¹⁰ FILION, Louis Jaques. Free Trade: the need for a definition of Small Business. In: **Journal of Small Business** & Entrepreneurship, v. 7, n. 2, Jan-mar, pp. 33-46, 1990. Disponível em: ">https://books.google.com.br/books?id=4OZjMOmtUQMC&lpg=PP1&hl=pt-BR&pg=PA33#v=onepage&q&f=false>">https://books.google.com.br/books?id=4OZjMOmtUQMC&lpg=PP1&hl=pt-BR&pg=PA33#v=onepage&q&f=false>">https://books.google.com.br/books?id=4OZjMOmtUQMC&lpg=PP1&hl=pt-BR&pg=PA33#v=onepage&q&f=false>">https://books.google.com.br/books?id=4OZjMOmtUQMC&lpg=PP1&hl=pt-BR&pg=PA33#v=onepage&q&f=false>">https://books.google.com.br/books?id=4OZjMOmtUQMC&lpg=PP1&hl=pt-BR&pg=PA33#v=onepage&q&f=false>">https://books.google.com.br/books?id=4OZjMOmtUQMC&lpg=PP1&hl=pt-BR&pg=PA33#v=onepage&q&f=false>">https://books.google.com.br/books?id=4OZjMOmtUQMC&lpg=PP1&hl=pt-BR&pg=PA33#v=onepage&q&f=false>">https://books.google.com.br/books?id=4OZjMOmtUQMC&lpg=PP1&hl=pt-BR&pg=PA33#v=onepage&q&f=false>">https://books.google.com.br/books?id=4OZjMOmtUQMC&lpg=PP1&hl=pt-BR&pg=PA33#v=onepage&q&f=false>">https://books.google.com.br/books?id=4OZjMOmtUQMC&lpg=PP1&hl=pt-BR&pg=PA33#v=onepage&q&f=false>">https://books.google.com.br/books?id=4OZjMOmtUQMC&lpg=PP1&hl=pt-BR&pg=PA33#v=onepage&q&f=false>">https://books.google.com.br/books?id=4OZjMOmtUQMC&lpg=PP1&hl=pt-BR&pg=PA33#v=onepage&q&f=false>">https://books.google.com.br

PORTUGAL. **Decreto-Lei nº 372/2007, de 6 de novembro de 2007**. Disponível em: https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/629439/details/maximized. Acesso em: 13 fev. 2020.

¹² MOREIRA, Marina Figueiredo; MATIAS-PEREIRA, José. Lei Geral da Micro e Pequena Empresa versus Small Business Act: Uma Comparação entre as Determinações para Inserção das MPEs nas Compras Governamentais. In: **EnANPAD**, Rio de Janeiro, v. 1, p. 1-16, 2008. Disponível em: http://www.anpad.org.br/admin/pdf/APS-B1341.pdf>. Acesso em: 20 set. 2020.

funcionários. Mas, ainda que se considerassem estes os mais adequados para definir o porte da empresa, não há um acordo sobre quais seriam os denominadores corretos. Qual seria o valor máximo do faturamento ou do número de funcionários para se enquadrar na definição de uma pequena empresa? Não há uma resposta homogênea para esta pergunta, variando de acordo com o país em que a empresa está situada.

Apesar da facilidade de segregar as empresas considerando elementos quantitativos, concluímos que não há uma definição universal, ensejando certa indeterminação do conceito, pois, afinal: qual país teria selecionado os indicadores (número de funcionários, faturamento, etc.) e os denominadores (balizas de valores) corretos?

De outro lado, uma definição quantitativa pode ser agregada de elementos qualitativos e traduzir de maneira assertiva o conceito de pequena empresa. Quais são as características que aproximam as MPE? E, assim, fica mais fácil de identificá-las, porque compartilham dos mesmos traços: pouca ou nenhuma divisão do trabalho, administração centralizada no proprietário, mão-de-obra desqualificada, financiamento com recursos próprios (pela dificuldade em conseguir financiamentos), além de pouco progresso técnico¹³.

Pode-se ponderar que estas empresas apresentam altos custos na aquisição de insumos, baixa taxa de lucro, não contam com equipamentos sofisticados e não dispõem de recursos para ampla publicidade. Numa análise crítica, pode-se verificar que estas empresas, geralmente, ocupam espaços em seguimentos produtivos pelos quais as grandes empresas não têm interesse, inclusive atuando em relação de complementariedade ou de subordinação a estas¹⁴.

Na sistematização de MONTAÑO¹⁵, a MPE pode ser analisada sobre três aspectos fundamentais: dimensão, complexidade e formalização. Quanto à dimensão, sua estrutura é reduzida, atingindo um raio de mercado limitado, bem como apresentando baixo volume de comercialização e de industrialização (além das características já mencionadas acima sobre o tema). Quanto à complexidade, falou-se anteriormente que esta não apresenta estratificação e divisão das tarefas, centralizando no proprietário grande parte dos papéis (financeiro, administrativo, operacional). Quanto à formalização, pode-se dizer que esta empresa, usualmente, atua em alto nível de informalidade, não havendo definição de objetivos, normas, sistemas internos de sanção e recompensas, assim como aplicação irregular da legislação comercial, trabalhista e tributária.

¹³ RATTNER, Henrique. Acumulação de capital, internacionalização da economia e as PMES. In: **Revista de Economia Política**, São Paulo, Brasiliense, v. 4, n. 3, p. 85-103, jul.-set 1984.

¹⁴ GUERRA, Oswaldo; TEIXEIRA, Francisco. A sobrevivência das pequenas empresas no desenvolvimento capitalista. In: **Revista de Economia Política**, São Paulo, v. 30, n. 1, p. 124-139, mar. 2010.

¹⁵ MONTAÑO, Carlos. **Microempresa na era da globalização.** 2. ed. São Paulo: Cortez, 2001, p. 15.

Dito isso, pode-se concluir que não há uma definição exata de MPE, muito menos uma que considere exclusivamente elementos quantitativos. Mas, se analisados os elementos quantitativos em conjunto com critérios qualitativos, especialmente as características ora descritas, intrínsecas às MPE, pode-se encontrar um denominador comum a todas, ensejando uma definição mais acurada de pequena empresa.

1.1.1 Definição política de pequena empresa

Como se viu, definir pequena empresa não é tarefa fácil, especialmente se a definição se pautar somente por elementos quantitativos. Não há uma fórmula matemática cujo preenchimento das variáveis (número de funcionários, faturamento, lucro, etc.) nos indicará se esta empresa é verdadeiramente micro, pequena, média ou grande.

Logo, não há uma definição pura do que seja uma pequena ou uma média empresa¹⁶. Qualquer definição do porte de uma empresa se limita aos indicadores que foram conciliados por quem cunhou a definição. Ou seja, ainda que se elejam as mais precisas variáveis para verificar a dimensão de um negócio, esta análise estará restrita às premissas iniciais, podendo não refletir, necessariamente, a realidade.

Em alguns casos, estas premissas estão calcadas em "suporte empírico considerável" e, não se trata de "meras presunções aparentemente espúrias"¹⁷, o que poderá ensejar uma definição de pequena empresa muito mais próxima da realidade.

Se uma empresa é definida como pequena por auferir lucro de até tantos reais, tem-se aí uma definição que se preocupa com o indicador lucro, mas que ignora todos os demais. Da mesma forma ocorre com uma definição que se preocupa com o indicador faturamento e desconsidera os demais. Nos dois casos tem-se definições possivelmente congruentes com o ponto de partida, mas que podem não segregar com exatidão pequenas e médias empresas, pois isto dependerá da dualidade respaldo empírico em face da mera presunção de indicadores.

Para ilustrar, analisem-se duas empresas fictícias.

DUTRA, Ivan; GUAGHARDI, José Augusto. As micro e pequenas empresas: uma revisão da literatura de marketing e os critérios para caracterizá-las. In: **Revista de Administração de Empresas,** v. 24, n. 4, pp. 123-131, 1984. Disponível em: https://doi.org/10.1590/S0034-75901984000400020. Acesso em: 15 mai. 2020.
 ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária.** 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 54.

A primeira, uma prestadora de serviços idealizada por um único sócio para realizar reparos específicos em componentes elétricos de espaçonaves¹⁸. Para desenvolver esta atividade, este sócio conta com o auxílio de três funcionários. Esta empresa possui faturamento anual de R\$ 3.600.000,00, despesas anuais de R\$ 1.120.000,00, apresentando lucro no patamar de R\$ 2.480.000,00.

A segunda, uma indústria idealizada por dois sócios para fabricação sucos naturais. Nesta empresa, os sócios contam com o auxílio de trinta funcionários. Anualmente, o faturamento aproxima-se de R\$ 15.000.000,00, sendo que as despesas chegam, no mesmo período, a R\$ 13.500.000,00, remanescendo lucro de R\$ 1.500.000,00.

Por apresentar faturamento substancialmente maior, bem como dez vezes mais funcionários, poder-se-ia dizer que a segunda empresa possui porte médio e a primeira pequeno? Mas, e se considerar-se o lucro, seria a primeira uma média empresa e a segunda uma pequena? Ou, diante destas variáveis, ambas seriam pequenas empresas? Qual a variável que realmente importa para se definir o porte empresarial?

O presente trabalho não tem a pretensão de propor uma fórmula com as variáveis que melhor definam pequena empresa e nem cunhar uma definição exata, até porque o tema, por si só, mereceria monografia própria. Todavia, toma o cuidado de narrar esta situação para que o leitor não acate como um dogma a definição simplista de pequena empresa cunhada pelo legislador brasileiro, a qual está calcada muito mais numa presunção esdrúxula do que num suporte empírico fidedigno.

No direito brasileiro, vige a definição de micro e de pequena empresa estampada no artigo 3°, da Lei Complementar 123/06¹⁹. Assim, entende-se que microempresa é aquela cujo faturamento anual não suplante R\$ 360.000,00 e pequena empresa, aquela com faturamento anual entre R\$ 360.000,01 e R\$ 4.800.000,00. Como se observa, o legislador elegeu apenas um elemento quantitativo como variável para se definir o porte empresarial: o faturamento.

Na linha do quanto exposto inicialmente neste tópico, esta variável está associada às premissas do legislador, podendo não refletir a realidade em alguns casos.

¹⁸ O exemplo pode parecer distante, mas substitua-se o sócio fictício por um advogado, um médico, um contador, etc., e reanalise-se a situação.

¹⁹ Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

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

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

Se rememorar-se os exemplos narrados, ter-se-ia que a primeira empresa é de pequeno porte e a segunda, médio porte. Porém, não parece crível que uma média empresa (exemplo 2) aufira menos lucros do que uma pequena (exemplo 1). Também, soa inverossímil que uma média empresa possua apenas 30 funcionários. Logo, este é um exemplo em que a definição legal de pequena empresa não se mostra compatível com a realidade.

Refletindo a realidade ou não, é esta a definição positivada em nosso ordenamento jurídico, o que nos leva a uma conclusão: a definição de pequena empresa em voga na legislação brasileira é política, tratando-se de liberalidade do legislador apontar qual empresa é pequena, média ou grande.

Ao longo dos últimos 35 anos, a vontade do legislador quanto a este tema já se alterou ao menos seis vezes. Sob a égide da Lei 7.256/84, da Lei 8.864/94, da Lei 9.317/96, da Lei 9.841/99 e da Lei Complementar 123/06, microempresa já foi definida como aquela que fatura anualmente até 10.000 (dez mil) Obrigações do Tesouro Nacional (OTN), R\$ 120.000,00, R\$ 240.000,00 e R\$ 360.000,00. Já a pequena empresa, como aquela que fatura anualmente até 700.000 (setecentas mil) Unidades Fiscais de Referência (UFIR), R\$ 720.000,00, R\$ 1.200.000,00, R\$ 2.400.000,00, R\$ 3.600.000,00 e R\$ 4.800.000,00.

Pode aparentar que o legislador, atento à perda do poder de compra com o passar dos anos, apenas corrigiu monetariamente os valores fixados como limite para definir pequena empresa. Porém, no tópico 1.3 deste trabalho, quando se aprofundou sobre a evolução legislativa, viu-se que não é esta a questão, porque os valores foram modificados sem lastro em um índice de correção, refletindo meramente a presunção do legislador.

Isto fica ainda mais evidente, quando se identifica que, ao mesmo tempo, tramitam três projetos de Lei Complementar na Câmara dos Deputados cujo objeto é alterar a definição de pequena empresa. Haveria uma disputa científica entre os deputados federais para se definir pequena empresa, pautada em vasta pesquisa empírica? Ou, está-se diante de mera defesa de interesses da agenda política de cada um?

Vale destacar, inclusive, a discrepância entre as definições propostas por cada um destes. O PLP 448/2014²⁰ propõe que a pequena empresa é aquela que fatura anualmente até R\$ 14.400.000,00 (quatorze milhões e quatrocentos mil reais). Já o PLP 558/2018²¹ como

²¹BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 558/2018, de 19 de dezembro de 2018**. Disponível em:

²⁰ BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 448/2014, de 17 de dezembro de 2014**. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=858715>. Acesso em: 10 ago. 2021

aquela com faturamento anual de R\$ 5.400.000,00 (cinco milhões e quatrocentos mil reais). Por fim, o PLP 327/2016²² considera o faturamento anual máximo de R\$ 9.000.000,00 (nove milhões de reais) para ser empresa de pequeno porte. Não parece próprio da pesquisa empírica chegar a conclusões tão distintas sobre determinado fato.

Se já havia sido concluído que a definição de pequena empresa no ordenamento jurídico brasileiro é política, agora isto está sacramentado. Agora, o que nos chama a atenção é o tamanho interesse do legislador brasileiro em definir pequena empresa. Por que tantas modificações neste conceito? Por que tantos projetos de lei sobre este tema? Não haveria algo mais relevante para ser colocado em pauta nas sessões legislativas?

Assim, nos próximos tópicos se entenderá o porquê da definição legal de pequena empresa ser tão relevante no Brasil, bem como as intenções políticas por trás desta²³.

1.2 As pequenas empresas e a Constituição Federal de 1988

A Constituição de um determinado Estado pode ser entendida como a manifestação de uma estrutura político-social concreta, que reflete a natureza e a consciência de seu povo²⁴. Em verdade, representa o próprio modo de ser do Estado, pois seu texto organiza os elementos constitutivos deste²⁵, de acordo com a conveniência de seu povo²⁶.

No Brasil, a partir da década de 1980, floresce o discurso de apoio às MPE, o qual vem a se consolidar hegemonicamente nas décadas seguintes. O presente trabalho não pretende

²² BRASIL. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº 327/2016, de 17 de novembro de 2016**. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2117379>. Acesso em: 10 ago.

https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2190009. Acesso em: 10 ago. 2021.

²³ Mais adiante vê-se que a definição de pequena empresa disposta na legislação brasileira serve como parâmetro para se usufruir de uma gama de benefícios, especialmente fiscais. Ou seja, aquelas empresas que se enquadrarem na definição legal, farão jus ao tratamento diferenciado e favorecido previsto na Constituição Federal. Assim, na medida em que a definição de pequena empresa no Brasil se distancia de uma realidade empiricamente verificada e se aproxima da discricionariedade do legislador, corre-se sério risco de dispensar tratamento diferenciado e favorecido a quem não é, de fato, micro ou pequena empresa.

²⁴ GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juízes: (a interpretação/aplicação do direito e dos princípios).** 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 88.

²⁵ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo.** 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 39-40.

²⁶ HEGEL, Georg Wilhelm Friedrich. **Princípios da filosofia do direito.** Tradução de Orlando Vitorino. São Paulo: Martins Fontes, 1997, p. 251.

caminhar pela evolução desta narrativa de apoio às MPE, que pode ser consultada em outros trabalhos²⁷. Aqui, importa apenas destacar a consciência nacional sobre este tema atualmente.

Em pesquisa²⁸ conduzida pela Endeavor (instituição sem fins lucrativos de estímulo a empreendedores), concluiu-se que três em cada quatro brasileiros prefere ter o próprio negócio a ser funcionário de terceiros. Ainda segundo a pesquisa, este número expressivo é produto da associação feita pelos brasileiros entre o empreendedorismo e o prazer, autonomia e realização profissional e pessoal.

Os números são confirmados por relatório²⁹ da Global Entrepreneurship Monitor (GEM) cuja conclusão aponta que os brasileiros, em geral, enxergam o empreendedorismo a melhor e mais compensadora forma de atuação profissional, em detrimento de desenvolver uma carreira em uma empresa privada ou pública. Aparentemente, para o brasileiro, ter o próprio negócio é sinal de glamour e prosperidade.

Esta visão idealizada dos brasileiros sobre ter o próprio negócio, reverbera no número de MPE existentes no país. Do total de empresas ativas (aproximadamente 18 milhões), mais de 94% correspondem a MPE (incluindo-se aqui os Microempreendedores Individuais, que representam mais de 10 milhões)³⁰.

Hoje, as MPE já são responsáveis por mais da metade dos postos de trabalho ocupados no país e impactam em 30% do PIB³¹. Logo, não é demais dizer que o crescimento do PIB do país está atrelado às MPE, dependendo intrinsecamente destas. A própria população está ciente deste fato (ainda que inconscientemente), defendendo e emplacando campanhas (como "Apoie o pequeno"³², tão difundida no início da pandemia da COVID-19) em prol destes negócios.

_

²⁷ Cf. FERNANDES, Rene José Rodrigues. **Análise crítica do discurso de apoio às MPMEs e de fomento ao empreendedorismo no Brasil pós-redemocratização.** 2019.148. f. Tese (Doutorado) – Fundação Getúlio Vargas, Escola de Administração de Empresas de São Paulo, São Paulo, 2019.

²⁸ ENDEAVOR. **Empreendedores brasileiros: perfis e percepções,** 2013. Disponível em: < https://info.endeavor.org.br/relatorio-empreendedores-brasileiros-perfis>. Acesso em: 10 jun. 2020.

²⁹ GLOBAL ENTREPRENEURSHIP MONITOR (GEM). **Empreendedorismo no Brasil 2019**. Disponível em: https://ibqp.org.br/PDF%20GEM/Relat%C3%B3rio%20Executivo%20Empreendedorismo%20no%20Brasil%202019.pdf. Acesso em: 10 jun. 2020.

³⁰ BRASIL. **Painel mapa de empresas**. Disponível em: https://www.gov.br/governodigital/pt-br/mapa-de-empresas. Acesso em: 15 set. 2020.

³¹ SEBRAE. **Pequenos negócios já representam 30% do Produto Interno Bruto do país.** Disponível em: https://www.agenciasebrae.com.br/sites/asn/uf/NA/pequenos-negocios-ja-representam-30-do-produto-interno-bruto-do-pais,7b965c911da51710VgnVCM1000004c00210aRCRD>. Acesso em: 10 dez. 2020.

³² SEBRAE. **Comprar do comerciante do seu bairro é um grande negócio para todos**. Disponível em: https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/comprar-do-pequeno-negocio-e-um-grande-negocio-paratodos,383af1b0a59f0710VgnVCM1000004c00210aRCRD. Acesso em: 10 dez. 2020.

Assim, não é por acaso que a Constituição Federal de 1988 elegeu como princípio o favorecimento das pequenas empresas (inciso IX, do artigo 170, da CF³³). Para além de todas as razões plausíveis que serão ressaltadas neste trabalho, a dispensa de um tratamento favorecido às MPE na Constituição Federal vigente é a mais pura manifestação da consciência do povo brasileiro sobre o tema.

A Constituição Brasileira poderia não ter mencionado as MPE em nenhum trecho, como verifica-se em constituições de outros países³⁴, pois não há uma regra que condicione³⁵ o poder constituinte originário a fazê-lo. Entretanto, no caso específico do Brasil, os constituintes, em sintonia com o povo que os elegeu³⁶, entenderam, por bem, elevar o "tratamento favorecido às MPE" ao *status* de princípio constitucional.

A manifestação política do constituinte sobre este tema é ainda reafirmada no artigo 179³⁷ da Constituição que impôs os Entes Federativos o dever de dispensar tratamento jurídico diferenciado às MPE com o fito de incentivá-las pela simplificação, eliminação ou redução de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias.

Sob a perspectiva inicial deste tópico, a Constituição Federal de 1988 reflete nada mais do que a estrutura político-social concreta de uma nação cujo ideário é marcado por "ter o próprio negócio" e cuja malha empresarial é composta massivamente por MPE, enaltecendo que estas devem ser incentivadas.

Com isso, buscou-se demonstrar que a menção das MPE no texto Constitucional, para além de razões técnicas, é uma manifestação política de um povo seduzido pela cultura do empreendedorismo. Não é que o presente trabalho negue a necessidade de se dispensar um tratamento diferenciado e favorecido às MPE (muito pelo contrário!), mas quis ressaltar, antes

_

³³ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

³⁴ Brasil, Portugal e Peru são dos únicos (para não se dizer os únicos) que elevaram o tratamento diferenciado e favorecido às MPE ao *status* de princípio constitucional. Outros países, ainda que discriminem positivamente as MPE na legislação infraconstitucional, não o fizeram na Constituição, como EUA, Espanha, Argentina e Itália. Cf. KARKACHE, Sergio. **Princípio do Tratamento Favorecido: o direito das empresas de pequeno porte a uma carga tributária menor**. 2009. 296 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2009, p. 41-82.

³⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira. Poder Constituinte. In: **Revista de Direito Constitucional e Ciência Política**, Rio de Janeiro: Forense, v. 4, 1985, p. 69.

³⁶ TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional.** 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 61.

³⁷ 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.

de qualquer argumento, que a menção na Carta Magna se trata de uma escolha política, independentemente de esta ser válida ou razoável.

1.2.1 O tratamento diferenciado e favorecido

A despeito da escolha política do constituinte, ao se debruçar sobre as razões técnicas para se dispensar um tratamento diferenciado e favorecido às MPE, verifica-se que o imperativo constitucional encontra substancial respaldo fático.

Quando se analisa o princípio estampado na Constituição Federal, a primeira pergunta que surge é: tratamento diferenciado e favorecido às MPE em relação a quem?³⁸ A pergunta é inevitável, porque está implícito neste mandamento constitucional um desdobramento do princípio da igualdade, o qual pode ser definido como a relação entre dois sujeitos em razão de uma medida de comparação que serve a uma finalidade³⁹. Ou seja, quem são os outros sujeitos com os quais as MPE estão sendo comparadas para se atingir à finalidade constitucional?

Para responder à pergunta posta, é necessário contextualizar o princípio do tratamento diferenciado e favorecido às MPE dentro do título (Da ordem econômica e financeira) em que está inserido na Constituição Federal.

De acordo com o artigo 170 do texto Constitucional, a ordem econômica está fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por finalidade assegurar existência digna a todos, conforme os ditames de justiça social, devendo observar, dentre outros, o princípio da livre concorrência e o já referido tratamento favorecido para as MPE.

KARKACHE⁴⁰, ao realizar substancial levantamento bibliográfico sobre o tema, concluiu que os princípios da livre iniciativa e da livre concorrência só são efetivados se dispensado um tratamento favorecido para às MPE, pois os postulados liberais-capitalistas (praticados em economias como a nossa), por si só, não são suficientes para garantir que estas empresas iniciem livremente suas atividades e que compitam em nível de igualdade no mercado. Depreende-se que a atividade privada sozinha poderia inviabilizar o surgimento de

³⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. O princípio da igualdade. In: **Revista Justitia**, São Paulo, v. 90, pp. 337-341, 1975.

³⁹ ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária.** 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 43.

⁴⁰ Cf. KARKACHE, Sergio. **Princípio do Tratamento Favorecido: o direito das empresas de pequeno porte a uma carga tributária menor.** 2009. 296 f. Dissertação (Mestrado) — Faculdade de Direito, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2009, p. 112-140.

novos negócios ou aumentar excessivamente os níveis de concentração, o que vai de encontro com a ordem econômica prevista na Constituição Federal de 1988.

MANKIW⁴¹ elucida como um dos dez princípios da economia que: "Às vezes os governos podem melhorar os resultados dos mercados". Neste sentido, reconhece-se que a mão invisível do mercado, apesar de poderosa, não é onipotente, dependendo do governo para aumentar o bolo econômico, mediante a promoção da eficiência e da igualdade. Portanto, a ausência de tratamento favorecido às MPE poderia gerar resultados ineficientes e disparidades no bem-estar econômico, liquidando os próprios postulados liberais-capitalistas.

Está na gênese do capitalismo a transformação econômica, dependendo intrinsecamente de novos bens de consumo, novos métodos de produção ou transporte, novos mercados e novas formas de organização industrial para que possa se manter em movimento. Caso não seja garantido o surgimento de novas empresas, que concorram no mercado com novas mercadorias e novas tecnologias, a máquina capitalista ficaria restrita do processo que lhe é inerente: a destruição criativa⁴². Logo, as MPE precisam encontrar um ambiente favorável ("mínimo vital"⁴³) no mercado para despertar o que é mais caro ao modelo econômico previsto na Constituição Brasileira⁴⁴.

Rememorando os últimos parágrafos, aflora a relação de mutualismo⁴⁵ entre a ordem econômica e as MPE, pois aquela depende destas para sustentar os postulados liberaiscapitalistas e estas dependem daquela para poderem iniciar suas atividades e competir no mercado. Na leitura de CANOTILHO⁴⁶, a ordem econômica do Estado deve garantir a concorrência, combater as situações monopolísticas e reprimir as situações de abuso de poder dominante, o que não pode deixar de passar pela permanência das MPE no mercado.

⁴¹ MANKIW, Nicholas Gregory. **Introdução à economia.** Tradução de Allan Vidigal Hastings, Elisete Paes e Lima e Ez2 Translate. São Paulo: Cengage, 2021, p. 9-10.

⁴² Em mercados monopolistas ou oligopolistas, que impõem restrições ao surgimento de novas empresas, inviabiliza-se o "processo de mutação industrial que revoluciona incessantemente a estrutura econômica de dentro para fora, destruindo incessantemente a antiga, criando incessantemente a nova". Cf. SCHUMPETER, Joseph Alois. **Capitalismo, socialismo e democracia.** Tradução de Luiz Antônio Oliveira de Araújo. São Paulo: Editora da Unesp, 2017, p. 119-122.

⁴³ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva.** 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 107.

⁴⁴ Não se está afirmando que, na prática, o mercado brasileiro é perfeito, no qual são respeitados os princípios da livre concorrência e da livre iniciativa. Porém, em teoria, como dita a Constituição Federal, deveria ser. Esta questão será retomada no próximo capítulo, quando analisada de maneira crítica a participação das pequenas empresas no mercado.

⁴⁵ "A simbiose é uma relação íntima entre duas espécies de seres vivos. Existem três diferentes tipos de relação simbiótica: mutualismo, comensalismo e parasitismo. (...) O mutualismo é um relacionamento em que ambos os seres se beneficiam." Cf. BRITANNICA ESCOLA. **Simbiose.** Disponível em: https://escola.britannica.com.br/artigo/simbiose/482620. Acesso em: 29 ago 2021.

⁴⁶ CANOTILHO, Jose Joaquim Gomes. **Constituição da República Portuguesa anotada**. Coimbra: Coimbra Ed., 2007, p. 1013.

Chegados aqui, fica fácil responder à pergunta inicial deste tópico. Os sujeitos que prejudicam a livre iniciativa e a livre concorrência são justamente as grandes empresas. Logo, o princípio constitucional examinado objetiva estimular as MPE, dispensando-lhes tratamento diferenciado e favorecido em relação às grandes empresas.

Sem o amparo estatal, a competição no mercado entre pequenas e grandes empresas ocorre em níveis diferentes de oportunidade. Em decorrência de seu porte empresarial, as MPE são lançadas no mercado, naturalmente, em posição desvantajosa, sofrendo com os custos atrelados à atividade empresarial em maiores proporções⁴⁷. Então, a aplicação de um mecanismo para proteger as MPE objetiva justamente assegurar a liberdade de concorrência com grandes empresas em condições justas e igualitárias⁴⁸. Ou seja, o princípio do tratamento diferenciado e favorecido às MPE não preceitua privilégios para estas empresas. Pelo contrário. Em atenção a motivos justos e necessários, especialmente para garantir a livre iniciativa e a livre concorrência, é que a Constituição Federal dispensou tratamento diferenciado e favorecido às MPE⁴⁹. Tal é a posição assentada perante o Supremo Tribunal Federal:

"O fomento da micro e da pequena empresa foi elevado à condição de princípio constitucional, de modo a orientar todos os entes federados a conferir tratamento favorecido aos empreendedores que contam com menos recursos para fazer frente à concorrência. Por tal motivo, a literalidade da complexa legislação tributária deve ceder à interpretação mais adequada e harmônica com a finalidade de assegurar equivalência de condições para as empresas de menor porte" 50.

Em suma, o Constituinte estabeleceu diretrizes e traçou um norte ao poder público⁵¹, que, ao legislar, proferir sentenças, administrar, dentre outros atos, deverá dispensar tratamento diferenciado e favorecido às MPE.

1.3 As pequenas empresas e a Lei Complementar 123/06

⁴⁷ NOGUEIRA, Vinícius Alberto Rossi. **Direito Tributário e Livre Concorrência: da interpretação e aplicação do artigo 146-A da Constituição Federal.** 2014. 129 f. Dissertação (Mestrado) — Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 41.

⁴⁸ TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico.** 2. ed. São Paulo: Editora Método, 2006, p. 215-216.

⁴⁹ SILVA, Rafael Ragazzo Pacheco. **Contribuição Previdenciária Patronal: tratamento desfavorável das pequenas empresas exportadoras.** 2016. 144 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2016, p. 67.

⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.033**. Relator: Min. JOAQUIM BARBOSA, 07 de fevereiro de 2011.

⁵¹ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes. **Extrafiscalidade: análise semiótica.** 2009. 319 f. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 292.

A Constituição Federal não previu um meio específico para a realização do princípio do tratamento diferenciado e favorecido às MPE, mas encerra um comando ao legislador que deve promover uma finalidade⁵²: estimular as MPE. Atualmente, a manifestação do legislador sobre o tema está encartada na Lei Complementar 123/06. Todavia, antes de se revelar o tratamento diferenciado e favorecido dispensado por esta lei às MPE, importante que se faça uma pequena digressão sobre o tema numa retrospectiva histórica.

No ano de 1976, FRACAROLLI publicou um livro, fruto de sua tese de doutoramento apresentada à congregação da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, em que constatou não haver legislação específica reunindo o tratamento diferenciado às MPE. No fundo, pelo que consta, havia diversas leis esparsas regulando a matéria, bem como não havia um conceito único de MPE⁵³.

A situação seguiu desta forma até o ano de 1984, quando foi editada a Lei 7.256⁵⁴, que dispôs tratamento favorecido às MPE num diploma único, beneficiando as microempresas nas searas trabalhistas, administrativas, tributárias⁵⁵, creditícias etc. Do que se observa, a lei objetivou contemplar realmente as microempresas, pois limitou os benefícios àquelas empresas com faturamento anual de até 10.000 (dez mil) Obrigações do Tesouro Nacional (OTN), valor que correspondia a aproximadamente R\$ 224.508,00 (duzentos e vinte quatro mil quinhentos e oito reais) em junho de 2021⁵⁶. Vale destaque a este diploma normativo porque se assemelha em muito à estrutura vigente na Lei Complementar 123/06, em que consta de forma unificada

⁵² Como observa Ávila: "Os princípios são, portanto, normas que atribuem fundamento a outras normas, por indicarem fins a serem promovidos, sem, no entanto, preverem o meio para a sua realização. (...) O seu elemento essencial é a indeterminação estrutural: princípios são prescrições finalísticas com elevado grau de generalidade material, sem consequências específicas previamente determinadas." Cf. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios.** 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 157.

⁵³ Cf. FRACAROLLI, Luiz Machado. **Pequena e média empresas: aspectos legais.** São Paulo: Livraria Pioneira Editora, 1976, p. 73-113

BRASIL. **Lei 7.256, de 27 de novembro de 1984.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil 03/leis/17256.htm>. Acesso em: 10 jun. 2021.

⁵⁵ No seara tributária, fora concedida isenção: do imposto sobre a renda, imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários, imposto sobre serviços de transporte e comunicações, imposto sobre a extração, a circulação, a distribuição ou consumo de minerais do país, contribuições ao programa de integração social (PIS), taxas federais vinculadas exclusivamente ao exercício do poder de polícia, com exceção das taxas rodoviária única e de controles metrológicos e das contribuições devidas aos órgãos de fiscalização profissional, taxas e emolumentos remuneratórios do registro referido nos artigos 6 e 7 da Lei 7.256/84.

⁵⁶ A atualização dos valores se deu com base no paradigma estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial 1.168.625/MG, que cravou o valor de 50 (cinquenta) Obrigações do Tesouro Nacional (OTN) como correspondentes a 308,50 UFIR ou R\$ 328,27 (trezentos e vinte e oito reais e vinte e sete centavos) em janeiro de 2001, bem como que a partir desta data de referência o valor seria atualizado pelo índice IPCA-E. Assim, 50 (cinquenta) OTN correspondem a R\$ 1.122,54 (um mil cento e vinte e dois reais e cinquenta e quatro centavos) junho de 2021. Multiplicando-se o valor por 200 (duzentos) para chegar às 10.000 (dez mil) OTN, tem-se o valor indicado no texto.

o tratamento favorecido em diversas searas, bem como objetivou padronizar a definição de microempresa.

Somente após a lei mencionada no último parágrafo é que veio a ser promulgada a Constituição de 1988, que contemplou o princípio do tratamento diferenciado e favorecido às MPE. Assim, em 1994, foi promulgada a Lei 8.864⁵⁷ que ampliou o favorecimento, até então destinado às microempresas, para as pequenas empresas (definidas como aquelas com faturamento anual de 700.000 Unidades Fiscais de Referência – UFIR – que representava R\$ 2.547.096,12, em junho de 2021⁵⁸). Não obstante, o regime fiscal diferenciado ainda restou reservado às microempresas na forma da lei anterior. Passou-se a ter a seguinte situação, a Lei 7.256/84 dispunha sobre um regime tributário especial para as microempresas e a Lei 8.864/94, sobre um regime benéfico nas demais searas.

O regime fiscal diferenciado previsto na Lei 7.256/84 foi revogado em 1996, quando foi editada a Lei 9.317. A novel legislação previu unicamente um mecanismo simplificado de apuração dos tributos federais (Simples Federal) para as MPE, que foi vigente por 10 (dez) anos, até a edição da Lei Complementar 123/06.

Nos termos da Lei 9.317/96, as microempresas (empresas com faturamento de até R\$ 120.000,00, e, depois de 2005, de até R\$ 240.000,00⁵⁹) e as pequenas empresas (empresas com faturamento de até R\$ 720.000,00⁶⁰, e, depois de 1998, de R\$ 1.200.000,00, e, depois de 2005, de R\$ 2.400.000,00) podiam quitar o IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, CSLL e IPI num documento de arrecadação único, bastando aplicar uma das alíquotas previstas na lei (de acordo com o faturamento da empresa) sobre o faturamento do mês para se encontrar o valor total devido. Com o recolhimento unificado, a empresa quitava simplificadamente os principais tributos federais incidentes sobre a atividade empresarial, bem como ficava dispensada de apresentar declarações de apuração individualizadas de cada um destes tributos.

Em 1999, foi publicada a Lei 9.841, que revogou a Lei 8.864/94. Assim, a Lei 9.841/99 passou a ser o diploma jurídico que dispunha sobre tratamento diferenciado às MPE nas searas administrativa, trabalhista e creditícia, mas não no âmbito tributário, que continuou disposto na

⁵⁹ Valores não atualizados para a data presente, mantendo-se a redação original do artigo 2º da Lei 9.317/96.

BRASIL. **Lei 8.864, de 28 de março de 1994.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil 03/leis/L8864.htm. Acesso em: 10 out. 2020.

⁵⁸ Cálculo realizado conforme Nota Explicativa nº 56.

Valores não atualizados para a data presente, mantendo-se a redação original do artigo 2º da Lei 9.317/96. Porém, neste caso, importante ter-se em mente que, de acordo com o índice adotado anteriormente para correção dos valores (IPCA-E), o critério inicial de R\$ 720.000,00, em 1996, correspondia a R\$ 3.353.078,02, em junho de 2021.
Cálculo realizado em:

https://www3.bcb.gov.br/CALCIDADAO/publico/exibirFormCorrecaoValores.do?method=exibirFormCorrecaoValores&aba=1. Acesso em: 10 jul 2021.

Lei 9.317/96. Resumindo: a Lei 9.317/96 dispunha sobre o tratamento tributário federal diferenciado e favorecido às MPE e a Lei 9.841/99 dispunha nas demais searas federais.

Porém, como se observa, o Simples Federal não abrangia os outros principais tributos incidentes sobre as atividades empresariais: ICMS (estadual) e o ISSQN (municipal). Naquela época, ficava a cargo de cada Estado ou Município definir o que entendiam por MPE, bem como deliberar se iriam conceder ou não regime especial para apuração de tributos. O que se observa do período é que havia diversas pessoas políticas legislando sobre o assunto e não havia harmonia sobre o conceito de MPE, de modo que estas sofriam com contradições e insegurança jurídica⁶¹.

Fez-se questão desta digressão histórico-legislativa para se entender o contexto em que se insere a Emenda Constitucional nº 42/03, que objetivou sanar o imbróglio existente entre os entes políticos sobre o tema e que deu os contornos da Lei Complementar 123/06. Isto porque esta emenda introduziu no texto Constitucional a alínea d), no inciso III, do artigo 146 e o parágrafo único no mesmo artigo⁶², os quais atribuíram competência à Lei Complementar para definir MPE e tratamento diferenciado e favorecido para estas empresas.

Com isso, a Constituição Federal delegou ao legislador complementar uma tarefa quase impossível, pois ordenou a este que harmonizasse as diversas definições de MPE (dispostas em leis dos entes políticos) e, ainda, estabelecesse um regime especial único que abarcasse, além dos tributos da União, o ICMS (estados) e o ISSQN (municípios).

Foi, então, no ano de 2006, editada a Lei Complementar 123, que fez cumprir os mandamentos dispostos nos artigos 146, alínea d), 170, inciso IX, e 179 da Constituição Federal. Também nesta data, foram revogadas as mencionadas Leis 9.317/96 e 9.841/99, sendo que a Lei Complementar 123/06 (conhecida como Estatuto Nacional da Microempresa e da

⁶¹ Cf. MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos; SILVA, Rafael Ragazzo Pacheco. Tratamento favorecido para pequenas empresas - Inovações da Lei Complementar 147/2014. In: **Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros**, Brasília-DF, v. 1, n. 2, p. 285-305, jan./jul. 2015.

⁶² Art. 146. Cabe à lei complementar:

^(...)

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

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

I - será opcional para o contribuinte;

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

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

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

Empresa de Pequeno Porte) unificou o tratamento tributário diferenciado e favorecido com aquele dispensado nas demais searas num único diploma.

O Estatuto está organizado em quatorze capítulos, disciplinando: o conceito de MPE, o procedimento abreviado para inscrição e baixa da empresa, a preferência nos certames licitatórios, a simplificação das relações de trabalho, o estímulo ao crédito, os regramentos civis e empresariais especiais, além de regime tributário especial. Passa-se a explicar cada um destes.

1.3.1 O tratamento diferenciado e favorecido

Neste particular, optou-se por segregar o tratamento tributário diferenciado e favorecido daquele concedido nas demais searas às MPE pelas razões doutrinárias e metodológicas expostas a seguir.

Doutrinariamente, é inconteste⁶³ a validade e a razoabilidade da dispensa de tratamento diferenciado e favorecido às MPE, porém há divergência de como fazê-lo, ou seja, quais instrumentos utilizar para incentivá-las e equalizá-las no mercado.

De um lado, há quem entenda que o mais adequado para corrigir as desvantagens naturais (falta de economias de escala, dificuldades em encontrar financiamentos, dificuldade para cumprir com as obrigações fiscais) a que estão submetidas as MPE seja a utilização de medidas não-tributárias (concessão de crédito, redução da burocracia etc.). Razão pela qual sustentam que os instrumentos fiscais seriam inadequados para lançá-las em nível de igualdade no mercado⁶⁴. Inclusive, recentemente, esta corrente tem se reverberado em algumas conclusões de pesquisadores brasileiros⁶⁵.

Assim, apesar da Lei Complementar 123/06 dispensar o tratamento diferenciado e favorecido às MPE valendo-se de instrumentos tributários e não-tributários, há quem defenda que somente estes últimos é que são válidos, justificando-se a segregação destes mecanismos em tópicos distintos.

⁶⁵ PESSÔA, Leonel Cesarino. PESSÔA, Samuel (Org.). Qualidade dos gastos tributários no Brasil: o Simples Nacional. São Paulo: FGV Direito SP, 2020. Disponível em: < http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/29399/Qualidade%20dos%20Gastos%20Tribut%c3%a1rios%20no%20Brasil.pdf?sequence=2&isAllowed=y>. Acesso em: 01 set 2021.

⁶³ Em encontro promovido pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra em 2017, pesquisadores dos mais diversos países manifestaram entendimento neste sentido. Cf. ABREU, Jorge Manuel Coutinho de (Coord.). **As pequenas e médias empresas e o direito.** Coimbra: Instituto Jurídico, 2017.

⁶⁴ OECD (OCDE). **Taxations and Small Business.** Paris, OECD, 1994, p. 97-98.

E, metodologicamente, esta segregação também se justifica, porque o foco do presente trabalho é avaliar o regime de tributação disponível às pequenas empresas. Deste modo, deixase para outros trabalhos a análise mais aprofundada de instrumentos não-tributários.

Assim, este tópico segue com uma breve síntese do tratamento diferenciado e favorecido dispensado às MPE na Lei Complementar 123/06 em outras searas que não tributárias.

Redução da burocracia para abertura e encerramento das MPE. Como se pode observar⁶⁶, esta medida possibilitou que diversas MPE informais regularizassem sua situação, pois os artigos 4 a 11 da Lei Complementar 123/06 determinaram que deveria ser observado um procedimento especial e simplificado (inclusive em meio eletrônico) para a inscrição (abertura, registro e alteração) e a baixa destas empresas.

Facilidade em procedimentos licitatórios. A Lei Complementar 123/06 possibilitou que as MPE competissem em licitações com as grandes empresas em maior nível de igualdade, porque previu mecanismos para equiparar as desvantagens naturais decorrentes do porte empresarial, sendo estes: favoritismo das MPE em casos de empates, postergação da regularidade fiscal, cotas reservadas para aquisições destas, além de compras diretas destas em alguns casos etc.⁶⁷.

Relativização de algumas obrigações trabalhistas. Ainda que tímidas, verifica-se nos artigos 50 a 52, da Lei Complementar 123/06⁶⁸, algumas flexibilizações da legislação

⁶⁶ Cf. PAES, Nelson Leitão. Reflexos do SIMPLES nacional no emprego e na formalização do mercado de trabalho no Brasil. In: **Economía, sociedade y territorio**, Toluca, v. 15, n. 49, p. 639-663, dez. 2015. Disponível em: ">http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1405-84212015000300003&lng=pt&nrm=iso>">http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1405-84212015000300003&lng=pt&nrm=iso>">http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1405-84212015000300003&lng=pt&nrm=iso>">http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1405-84212015000300003&lng=pt&nrm=iso>">http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1405-84212015000300003&lng=pt&nrm=iso>">http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1405-84212015000300003&lng=pt&nrm=iso>">http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1405-84212015000300003&lng=pt&nrm=iso>">http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1405-84212015000300003&lng=pt&nrm=iso>">http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1405-84212015000300003&lng=pt&nrm=iso>">http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1405-84212015000300003&lng=pt&nrm=iso>">http://www.scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1405-84212015000300003&lng=pt&nrm=iso>">http://www.scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1405-84212015000300003&lng=pt&nrm=iso>">http://www.scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1405-84212015000300003&lng=pt&nrm=iso>">http://www.scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1405-84212015000300003&lng=pt&nrm=iso>">http://www.scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1405-84212015000300003&lng=pt&nrm=iso>">http://www.scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1405-84212015000300003&lng=pt&nrm=iso>">http://www.scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1405-84212015000300003&lng=pt&nrm=iso>">http://www.scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1405-84212015000300003&lng=pt&nrm=iso>">http://www.scielo.php?scrip

⁶⁷ Cf. BOTTESI, Claudine Corrêa Leite. O fortalecimento do tratamento diferenciado dispensado às microempresas e às empresas de pequeno porte nas compras públicas. In: **Tribunal de Contas do Estado de São Paulo.** São Paulo. Julho, 2015. Disponível em: https://www4.tce.sp.gov.br/sites/tcesp/files/downloads/20150708_-artigo-claudine_-leicomplementar147-14.pdf>. Acesso em 25 jun. 2020.

⁶⁸ Art. 50. As microempresas e as empresas de pequeno porte serão estimuladas pelo poder público e pelos Serviços Sociais Autônomos a formar consórcios para acesso a serviços especializados em segurança e medicina do trabalho.

Art. 51. As microempresas e as empresas de pequeno porte são dispensadas:

I - da afixação de Quadro de Trabalho em suas dependências;

II - da anotação das férias dos empregados nos respectivos livros ou fichas de registro;

III - de empregar e matricular seus aprendizes nos cursos dos Serviços Nacionais de Aprendizagem;

IV - da posse do livro intitulado "Inspeção do Trabalho"; e

V - de comunicar ao Ministério do Trabalho e Emprego a concessão de férias coletivas.

Art. 52. O disposto no art. 51 desta Lei Complementar não dispensa as microempresas e as empresas de pequeno porte dos seguintes procedimentos:

I - anotações na Carteira de Trabalho e Previdência Social - CTPS;

II - arquivamento dos documentos comprobatórios de cumprimento das obrigações trabalhistas e previdenciárias, enquanto não prescreverem essas obrigações;

III - apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social – GFIP;

IV - apresentação das Relações Anuais de Empregados e da Relação Anual de Informações Sociais - RAIS e do Cadastro Geral de Empregados e Desempregados - CAGED.

trabalhista dispensada às MPE. Porém, como se pode observar, estas simplificações são de ordem formal e não adentram ao âmago da realidade vivenciada pelas MPE nas relações de trabalho do século XXI. Se, no cenário atual, as MPE são responsáveis pela maior parte dos postos de trabalho em aberto, o direito do trabalho não pode continuar pautado no contexto da luta de classes (grandes empresas x empregados) do século anterior⁶⁹.

Estímulo ao crédito. Consta da Lei Complementar 123/06 previsão expressa de uma linha de crédito especial para as MPE, por intermédio da Caixa Econômica Federal e do Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES)⁷⁰. Além disso, com as alterações promovidas Lei Complementar 155/16, possibilitou-se que as MPE recebam aporte de capital de investidor-anjo, figura que não tem vínculo com a empresa, mas que está interessada em investir na evolução do negócio.

Flexibilização dos registros previstos na lei civil. As MPE ficam dispensadas da realização de reuniões e assembleias previstas no Código Civil. Ademais, as MPE não precisarão recolher as taxas e contribuições incidentes sobre os emolumentos do tabelião quando houver protesto de títulos em seu desfavor⁷¹.

Dito isso, no tópico seguinte, passa-se a observar o regime especial de tributação (Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional) pelo qual algumas MPE podem optar para apurar seus tributos.

1.3.2 O tratamento tributário diferenciado e favorecido

A Constituição Federal, diante de algumas situações sociais, políticas ou econômicas, autorizou que o legislador maneje o tributo para atingir finalidades não meramente

_

⁶⁹ Sobre o tema, ROTHFUCHS nos deixa a seguinte provocação: "Cogitar de benefícios fiscais às MPES, por exemplo, é ideia facilmente aceita por qualquer setor da sociedade produtiva. Todavia, quando se pensa em também modificar o Direito do Trabalho para criar facilidades a esse pequeno empregador, a questão deixa de ser pacífica para tornar-se polêmica, na medida em que contrapõe princípios fundamentais, atingindo indiretamente direitos arduamente conquistados pelos trabalhadores principalmente ao longo do século passado. Afinal, o direito do trabalho mexe com a vida das pessoas como poucas áreas do direito o fazem". Cf. ROTHFUCHS, João Vicente. **As pequenas e microempresas e o direito do trabalho**. 2006. 198 f. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Direito, Universidade de Coimbra, Coimbra, 2006. p. 39-46.

⁷⁰ Nos últimos anos, ganhou notoriedade a linha de crédito do Programa Nacional de Apoio às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (PRONAMPE) para auxiliar no desenvolvimento e fortalecimento das MPE e apoiálas no enfrentamento dos impactos causados pela COVID-19. Cf. CAIXA. **Giro Caixa PRONAMPE**. Disponível em: https://www.caixa.gov.br/empresa/credito-financiamento/capital-de-giro/pronampe/Paginas/default.aspx. Acesso em: 04 mai. 2021.

⁷¹ Cf. Artigos 70 e 73 da Lei Complementar 123/06.

arrecadatórias. Ou seja, possibilitou o uso da tributação para atender outros objetivos que não arrecadar valores para liquidação das despesas estatais. Esta técnica é conhecida, doutrinariamente, como extrafiscalidade⁷².

Neste sentido, a extrafiscalidade consiste na possibilidade do Estado se valer dos tributos, reduzindo-os ou aumentando-os, para estimular ou desestimular certos comportamentos econômicos e sociais de certos contribuintes⁷³. No caso em análise neste trabalho, identifica-se no artigo 179 da Constituição Federal a possibilidade de o legislador se valer dos instrumentos tributários para estimular as MPE.

Portanto, em contraponto aos que defendem o uso exclusivo de medidas não-tributárias para estimular as MPE, constata-se que a Constituição autorizou expressamente o uso de instrumentos tributários para se reduzir as distorções do modelo liberal em prol das próprias bases capitalistas, possibilitando o surgimento de novas empresas⁷⁴.

Assim, relembrando a segregação doutrinária e metodológica elencada no tópico anterior, passa-se a expor, em detalhes, as medidas tributárias previstas na Lei Complementar 123/06 para o favorecimento das MPE.

1.3.2.1 Apresentação do Simples Nacional

A Lei Complementar 123/06 instituiu o Simples Nacional, um regime especial pelo qual as MPE podem optar para apurar e quitar os principais⁷⁵ tributos incidentes sobre a atividade empresarial (IRPJ, CSLL, PIS, Cofins, CPP, IPI, ICMS e ISS⁷⁶) de maneira unificada⁷⁷.

⁷⁴ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes. **Extrafiscalidade: análise semiótica.** 2009. 319 f. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 294-295.

⁷² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 233-234.

⁷³ NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. 9. ed. Coimbra: Almedina, 2016, p. 386-387.

⁷⁵ Apesar do recolhimento unificado, as MPE optantes pelo Simples Nacional deverão observar seu enquadramento em uma das hipóteses previstas no §1°, do artigo 13, da Lei Complementar 123/06, pois naqueles casos ficarão obrigadas a observar também a legislação aplicável as demais pessoas jurídicas. Em outras palavras, o recolhimento pelo Simples Nacional não implica em exclusão da incidência dos tributos descritos no §1°, do artigo 13, da Lei Complementar 123/06, de modo que as MPE continuam obrigadas ao recolhimento destes "por fora" do Simples Nacional.

⁷⁶ Caso o faturamento da MPE, no ano-calendário, supere algum dos sublimites previstos na Lei Complementar 123/06, deverá recolher o ICMS e o ISS pelo regime normal de apuração destes impostos, sendo que os tributos federais continuarão a ser recolhidos pelo Simples Nacional. Cf. Artigo 13-A, da Lei Complementar 123/06.

⁷⁷ Além disso, as MPE optantes pelo Simples Nacional ficam isentas das contribuições destinadas ao "Sistema S". Cf. MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos; SILVA, Rafael Ragazzo Pacheco. Tratamento favorecido para pequenas empresas - Inovações da Lei Complementar 147/2014. In: **Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros**, Brasília-DF, v. 1, n. 2, p. 285-305, jan./jul. 2015.

Na prática, se a MPE optar pelo Simples Nacional, recolherá seus tributos mediante a aplicação da alíquota progressiva prevista em uma das tabelas anexas à Lei Complementar 123/06, obtida a partir da receita bruta acumulada nos últimos doze meses, sobre a receita bruta mensal auferida⁷⁸. Noutros termos, do produto da alíquota sobre a base de cálculo (receita bruta mensal), a MPE encontrará o valor total devido pelos tributos incidentes mensalmente sobre sua atividade, o qual será indicado em guia única para quitação automática de todos aqueles. O Comitê Gestor do Simples Nacional se encarregará de partilhar o valor arrecado entre os Entes Federativos, considerando as proporções de cada tributo⁷⁹.

Ademais, para que a MPE recolha apenas os tributos cujo fato gerador pratica, a Lei Complementar se preocupou em criar anexos para segregar certos tributos à determinadas atividades empresariais. Por isso, as empresas do comércio irão quitar pelo Simples Nacional conforme alíquotas do anexo I, da Lei Complementar 123/06: IRPJ, CSLL, PIS, Cofins, CPP e ICMS. As indústrias recolherão conforme alíquotas do anexo II, da Lei Complementar 123/06: IRPJ, CSLL, PIS, Cofins, CPP, IPI e ICMS. Por fim, as prestadoras de serviço pagarão conforme alíquotas dos anexos III, IV e V, da Lei Complementar 123/06: IRPJ, CSLL, PIS, Cofins, CPP e ISS.

Do mecanismo descrito, observa-se que o Simples Nacional não criou nenhuma hipótese de incidência tributária nova, meramente "mitigou as existentes, por meio de uma série de reduções de bases de cálculo e de alíquotas, de simplificações contábeis, de isenções e de benefícios fiscais em geral"⁸⁰. Bem porque, o legislador complementar não poderia inovar, pois está adstrito ao arquétipo mínimo dos tributos previsto na Constituição Federal⁸¹.

Logo, o Simples Nacional nada mais é do que um mecanismo de tributação presumida⁸² cujas alíquotas a serem aplicadas sobre a receita bruta já foram combinadas pelo legislador a partir do produto da alíquota do próprio tributo (considerando alíquotas diferenciadas e favorecidas e não aquelas previstas na legislação atinente às demais pessoas jurídicas) com o coeficiente de presunção da base de cálculo do mesmo tributo (considerando coeficientes

⁷⁸ Cf. PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 467-469.

⁷⁹ Cf. Artigo 22 da Lei Complementar 123/06.

⁸⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 361-362.

⁸¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário.** 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 587-588.

⁸² HIDALGO, Mauro; MARANCA, Alfredo Portinari. **Regulamento do Simples Nacional comentado: resolução CGSN nº 94, de 29 de novembro de 2011.** 2. ed. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2013, p. 44.

diferenciados e favorecidos e não aqueles previstos na legislação atinente às demais pessoas jurídicas)⁸³.

Chegados aqui, cabe retomar um ensaio iniciado em outra oportunidade⁸⁴ para verificarse a compatibilização do mecanismo de tributação presumida com o arquétipo constitucional mínimo de cada um dos tributos (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, CPP, ISS, IPI e ICMS) incluídos no Simples Nacional.

A hipótese de incidência do IRPJ é a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica, entendida majoritariamente⁸⁵ como resultado do acréscimo patrimonial. O Código Tributário Nacional disciplinou que o imposto poderá ser apurado pelo método real, presumido ou arbitrado⁸⁶.

Como a própria Lei Complementar (como foi recepcionada a Lei 5.172/66 pela Constituição Federal) dispôs que a base de cálculo poderia ser o montante apurado pelo método presumido, não houve ajustes significativos para incluir o tributo no Simples Nacional. No caso do IRPJ, verifica-se apenas um ajuste na alíquota e no coeficiente de presunção, que foram calibrados em patamar favorecido para as MPE, e resultaram numa alíquota final diferenciada do imposto para apuração pelo Simples Nacional, conforme detalhado na Nota Explicativa nº 83.

O quanto dito para o IRPJ vale para a CSLL. A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido está compreendida no rol de contribuições do artigo 195, I, da Constituição Federal que visam custear a Seguridade Social. Em que pese, o artigo 20, da Lei 9.249/95⁸⁷, disciplinou

⁸³ Aqui, vale um exemplo para esclarecer. Na apuração do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) pelo método presumido, a base de cálculo sobre a qual incidirá a alíquota é determinada a partir do produto do coeficiente de presunção previstos no artigo 15 da Lei 9.249/95 sobre a receita bruta definida no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77. Assim, tratando-se de empresa que atue no comércio, aplicará o coeficiente de presunção de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta. O resultado desta conta será justamente o lucro presumido da empresa (base de cálculo do IRPJ), sobre o qual incidirá a alíquota prevista no artigo 3º, da Lei 9.249/95: 15% (quinze por cento). Não obstante, como a ordem dos fatores não altera o produto, pode-se dizer que o IRPJ pelo método presumido (no caso do comércio e desconsiderando lucro superior a R\$ 20.000,00) é apurado a partir do produto de 1,2% (combinação da alíquota do imposto com o coeficiente de presunção da base de cálculo, ou seja, 8%*15%) sobre a receita bruta. A partir desta lógica, fica mais fácil de visualizar a apuração pelo Simples Nacional, com a diferença que não temos acesso à alíquota diferenciada do tributo e nem ao coeficiente de presunção, pois, na Lei Complementar 123/06, o legislador já nos trouxe a alíquota final, resultante da combinação entre a alíquota do tributo e o coeficiente de presunção da base de cálculo.

⁸⁴ FIGUEIREDO, Tiago Lucena. **O Simples Nacional e o ICMS: sob a ótica do tratamento diferenciado e favorecido.** 2018. 111 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação — Departamento de Direito Público) — Faculdade de Direito de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2018, p. 26-32.

 ⁸⁵ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. O Mito do Lucro Real na Passagem da Disponibilidade Jurídica para a Disponibilidade Econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (org.).
 Controvérsias Jurídico-contábeis: Aproximações e Distanciamentos. São Paulo: Dialética, 2010, pp. 241-264.
 ⁸⁶ Cf. Artigo 44, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

⁸⁷ Art. 20. A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal ou trimestral a que se referem os arts. 2°, 25 e 27 da Lei no 9.430, de 27 de

que a base de cálculo da CSLL poderá ser encontrada mediante aplicação de coeficiente de presunção sobre a receita bruta acompanhando a apuração do IRPJ pelo método presumido.

A priori, inconteste que há compatibilidade entre o IRPJ e a CSLL com a apuração pelo método presumido do Simples Nacional, pois fora observado o arquétipo constitucional mínimo destes tributos, sem desnaturar suas características principais.

Já o PIS e a COFINS são contribuições que têm como base de cálculo a receita bruta auferida pela empresa⁸⁸. No Simples Nacional, não ocorre diferente. As contribuições são calculadas pela aplicação de uma alíquota favorecida sobre a receita bruta auferida no período. Atendido, portanto, o arquétipo constitucional mínimo destes tributos⁸⁹.

Já a contribuição que, em regra, incide sobre a folha de salários (chamada de Contribuição Previdenciária Patronal) teve de ser redimensionada para se compatibilizar ao método presumido do Simples Nacional. Isto porque, a grandeza da base de cálculo desta contribuição (folha de salários) destoa em muito daquela compreendida no Simples Nacional (receita bruta).

Consoante se observa da alínea d), do inciso III, do artigo 146, da Constituição Federal⁹⁰, a Lei Complementar 123/06 poderia (como o fez) dispor sobre um regime especial para qualquer das contribuições do inciso I, do artigo 195 da Carta Magna. E, até a Emenda Constitucional 103/2019, não havia dúvidas que a base de cálculo "folha de salários" poderia ser convertida em outra grandeza (como a receita bruta, por exemplo), porque o revogado §9^{o91}, do artigo 195, da Constituição Federal, expressamente o autorizava.

dezembro de 1996, corresponderá a 12% (doze por cento) sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a 32% (trinta e dois por cento).

⁸⁸ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

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

b) a receita ou o faturamento;

⁸⁹ Não se desconhece que o §12°, do artigo 195, da Constituição Federal, determinou que alguns setores da economia deverão apurar o PIS e a Cofins pelo método não-cumulativo, conforme definido em lei. Porém, a Lei 10.833/03, no artigo 10, excepcionou as empresas optantes pelo Simples do regime não-cumulativo.

⁹⁰ Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

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

^{§ 9}º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

Por isso, é fato que, na edição do Simples Nacional e até a Emenda Constitucional $103/2019^{92}$, a CPP atendeu ao figurino constitucional, podendo se sustentar que a inclusão desta contribuição no Simples Nacional respeitou o arquétipo mínimo do tributo.

Quanto ao ISS, vale apontar que a base de cálculo utilizada para apuração do tributo, pelo regime normal, é o preço do serviço, conforme artigo 7° da Lei Complementar 116/03⁹³. O somatório do preço de todos os serviços prestados por uma empresa (a qual exclusivamente presta serviços) corresponde à receita bruta auferida num determinado período. Ou seja, calcular o ISS pelo Simples Nacional, aplicando-se alíquota sobre a receita bruta do mês, nada mais é do que fazer incidir uma alíquota sobre o valor de todos os serviços prestados pela empresa no mesmo período. Logo, o modo como o ISS foi incluído no Simples Nacional, manteve intactas suas raízes constitucionalmente previstas⁹⁴.

Até este ponto, não há grandes divergências entre o arquétipo constitucional mínimo dos tributos e a forma como foram adaptados para inclusão no Simples Nacional. Não obstante, quando se passa à análise da inclusão do IPI e do ICMS no Simples Nacional, identifica-se que os impostos foram severamente adaptados para se enquadrarem no Simples Nacional, o que acarretou supressão de diversas características constitucionalmente previstas.

Da mesma maneira que os tributos anteriormente descritos, o ICMS e o IPI são calculados, pelo Simples Nacional, valendo-se da incidência de uma alíquota sobre a receita bruta da MPE (técnica de presunção). No entanto, este método de apuração desconsidera a não-cumulatividade e a seletividade dos impostos⁹⁵.

Até dezembro de 2008, na primeira edição do artigo 23, da Lei Complementar 123/06, as MPE não poderiam apropriar e nem transferir créditos dos tributos compreendidos no

⁹² Vale apontar que, na redação atual do §9º (As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho, sendo também autorizada a adoção de bases de cálculo diferenciadas apenas no caso das alíneas "b" e "c" do inciso I do caput.), a Constituição Federal não mais autoriza expressamente a conversão da base de cálculo "folha de salários" em outra grandeza. Todavia, o poder judiciário ainda não foi instado a se manifestar sobre o tema, de modo que não podemos afirmar que há institucionalidade superveniente da apuração da CPP pelo Simples Nacional, pois isto dependeria do sopesamento com a alínea d), do inciso III, do artigo 146, da Constituição Federal.

⁹³ Art. 7º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

⁹⁴ Aqui, vale apenas uma pequena consideração quanto às alíquotas de ISSQN aplicáveis às MPE no Simples Nacional, uma vez que este não é o foco do presente trabalho. Apesar da base de cálculo ter se mantido a mesma, na grande parte das vezes aplica-se alíquota do ISSQN maior às MPE, optantes pelo Simples Nacional, do que as outras empresas não incluídas no regime. Para se comprovar o quanto alegado, basta simples análise da alíquota aplicável para determinado serviço na legislação municipal e compará-la com a alíquota do imposto pelo Simples Nacional. A conclusão é: a alíquota prevista para alguns serviços na legislação municipal é menor do que aquela prevista no Simples Nacional, de modo que, nestes casos, as MPE optantes pelo regime especial têm tratamento desfavorecido, em descompasso com os mandamentos constitucionais.

⁹⁵ Cf. Incisos I e II, do §3°, do artigo 153, e incisos I e III, do §2°, do artigo 155, ambos da Constituição Federal.

Simples Nacional⁹⁶. Somente após a publicação da Lei Complementar 128/08, que incluiu seis parágrafos no artigo 23, da Lei Complementar 123/06, é que as MPE puderam passar a transferir pequena parcela de créditos de ICMS, de acordo com a proporção paga no Simples Nacional. Este regime se mantém vigente até os dias atuais, de tal forma que continua vedada a apropriação de créditos de IPI e ICMS e a transferência de créditos de IPI.

Com isso, é fato que a apuração do IPI e do ICMS pelo Simples Nacional desconsidera um direito constitucionalmente previsto aos contribuintes: não-cumulatividade⁹⁷. Não é o foco deste trabalho, mas vale apontar que a desconsideração mencionada gera consequências nefastas à cadeia produtiva, pois enseja efeito cumulativo que afeta a neutralidade da tributação⁹⁸.

Quanto a seletividade, não é possível que esta seja exercida no Simples Nacional. A seletividade consiste em técnica de atribuir menor carga tributária a produtos mais essenciais à população, onerando os mais luxuosos⁹⁹. No Simples Nacional, as alíquotas variam conforme cresce a receita bruta da MPE e não de acordo com os tipos de produtos por esta comercializados ou industrializados, de modo que todos são onerados pela mesma alíquota, em descompasso com a seletividade constitucional.

Apesar das divergências entre o arquétipo constitucional mínimo e a apuração pelo Simples Nacional, o Supremo Tribunal Federal entende não haver violação aos princípios da não-cumulatividade e da seletividade, pois, quando do julgamento do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 523.416/SC¹⁰⁰, expôs que se tratando de regime especial opcional, cabe às MPE verificarem e ponderarem as vantagens e desvantagens desta tributação simplificada antes de optarem. Segue dizendo que não caberia ao Poder Judiciário atuar como legislador positivo para unir os pontos exclusivamente benéficos de cada um dos regimes de tributação (normal e especial).

Portanto, o Simples Nacional é o regime especial de tributação que deu eficácia ao parágrafo único do artigo 146, da Constituição Federal. Este regime não criou hipótese de incidência tributária, apenas simplificou e favoreceu a apuração dos tributos cujo fato gerador é praticado pelas MPE. Assim, as MPE, que puderem e optarem pelo regime, irão quitar seus

⁹⁶ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Análise Crítica ao Aproveitamento de Créditos no Simples Nacional. In: **Revista de Direito Tributário**, v. 103, p. 150-169, 2008.

⁹⁷ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática.** 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 295.

⁹⁸ SILVA, Rafael Ragazzo Pacheco. **Contribuição Previdenciária Patronal: tratamento desfavorável das pequenas empresas exportadoras.** 2016. 144 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2016, p. 84-85.

⁹⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 412-414.

¹⁰⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário 523.416 – Santa Catarina. Relator: Ministro Joaquim Barbosa, 18 de outubro de 2011.

tributos com carga tributária favorecida (em grande parte das vezes). Por sua vez, para a inclusão do IPI e do ICMS (e da CPP, a partir da Emenda Constitucional 103/2019, de acordo com a Nota Explicativa nº 92) no Simples Nacional, grandes adaptações foram necessárias, inclusive implicando em supressão do arquétipo constitucional mínimo desses tributos¹⁰¹.

Concluída esta apresentação, nos próximos tópicos, passar-se-á a analisar a obrigação principal no Simples Nacional, quais são as obrigações acessórias obrigatórias, quem pode optar por este para apurar seus tributos e em quais hipóteses haverá a exclusão do regime especial.

1.3.2.2 Obrigação principal no Simples Nacional

A definição e a diferença entre obrigação principal e acessória pode ser encontrada no próprio Código Tributário Nacional¹⁰². Enquanto a obrigação principal se refere ao pagamento do tributo, a obrigação acessória compreende as prestações, positivas ou negativas, com o escopo de arrecadação deste tributo.

Numa outra leitura, a obrigação principal contempla o "dar", enquanto a obrigação acessória ocupa-se do "fazer" ou "não fazer" 103. Já aproximando a definição abstrata do caso em estudo, resumidamente, pode-se dizer que a obrigação principal circundaria o dever de pagar (dar) o valor total apurado ao fisco, enquanto a obrigação acessória consistira nos atos concernentes a prestar (fazer) informações ao fisco para fins da apuração do valor devido.

Apesar da definição simplista, na prática, a questão se mostra bastante complexa, considerando a dificuldade de apurar o quanto devido, de definir para quem, quando e como pagar¹⁰⁴. Especialmente porque, compete à MPE interpretar e aplicar a lei tributária ao caso

_

Para uma outra perspectiva do tema, recomenda-se a leitura de trecho da dissertação de mestrado de Carlos Renato Cunha, o qual concluiu que somente o PIS, a Cofins e a CPP estariam alinhados aos limites Constitucionais. Cf. CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional, a norma tributária e o princípio federativo: limites da praticabilidade tributária.** 2010. 438 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2010, p. 329-368.

¹⁰² Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

^{§ 1}º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

^{§ 2}º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

^{§ 3}º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

¹⁰³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 476.

^{104 &}quot;(...) recolhendo o vocábulo *obrigação* como sinônimo de relação jurídica de índole economicamente apreciável, podemos defini-lo como o vínculo abstrato, que surge pelo imputação normativa, e consoante o qual uma pessoa, chamada de sujeito ativo, credor ou pretensor, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo ou devedor, o cumprimento de prestação de cunho patrimonial.". Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 288.

concreto, apurando e recolhendo o quanto entende devido ao fisco, que, posteriormente, irá averiguar a regularidade dos cálculos e dos pagamentos efetuados, homologando-os ou glosando-os¹⁰⁵.

Em outros termos, a MPE não irá receber, espontaneamente, um documento de arrecadação do fisco, bastando quitá-lo para adimplir a obrigação tributária. Pelo contrário. A MPE não foi poupada do autolançamento, devendo prestar as informações ao fisco para fins de apurar o tributo devido e antecipar o recolhimento, sujeitos, portanto, a revisão pela autoridade administrativa.

Sob esta perspectiva, passar-se-á a examinar, neste tópico, as obrigações principais devidas pelos optantes pelo Simples Nacional e, na sequência, as informações que devem ser prestadas ao fisco para fins de apuração do tributo (obrigações acessórias).

Metodologicamente, pode-se segregar as obrigações principais devidas pelas empresas optantes pelo Simples Nacional em dois grupos: aquela prevista no *caput*, do artigo 13, e aquelas previstas no §1°, do artigo 13, e no artigo 13-A, todos da Lei Complementar 123/06. A obrigação principal prevista no *caput*, do artigo 13, refere-se exatamente ao que foi descrito no tópico anterior, ou seja, o pagamento conjunto em documento único dos principais tributos incidentes (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, CPP, ISS, IPI e ICMS) sobre a atividade da MPE. As obrigações principais previstas no §1°, do artigo 13, e no artigo 13-A correspondem a tributos que não foram incluídos na apuração pelo Simples Nacional e que deverão ser recolhidos pelas MPE de acordo com a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas.

Primeiro, será avaliado o adimplemento da obrigação principal prevista no *caput*, do artigo 13, da Lei Complementar 123/06. Já está posto nos tópicos anteriores que as MPE (quem deve pagar), salvo exceções exploradas em tópico futuro, podem optar por contribuir pelo Simples Nacional. E, que o valor arrecado, será repassado pelo Comitê Gestor do Simples Nacional aos Entes Federativos (a quem se deve pagar). Também, já se havia avaliado que o tributo é recolhido de maneira unificada, em virtude da quitação de guia única (como se deve pagar)¹⁰⁶. Acrescente-se que a guia (e, consequentemente, os tributos) deverá ser recolhida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente àquele em que a MPE auferir receita bruta (quando se deve pagar)¹⁰⁷.

¹⁰⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 723-724.

¹⁰⁶ (CGSN 140/2018) Art. 41. A ME ou a EPP recolherá os tributos devidos no âmbito do Simples Nacional por meio do DAS, que deverá conter as informações definidas nos termos do art. 43. (Lei Complementar nº 123/2006, art. 21, inciso I)

^{107 (}CGSN 140/2018) Art. 40. Os tributos devidos, apurados na forma prevista nesta Resolução, deverão ser pagos até o dia 20 (vinte) do mês subsequente àquele em que houver sido auferida a receita bruta. (Lei Complementar nº 123/06, art. 21, inciso III)

Apesar de já termos ponderado a técnica presumida de apuração pelo Simples Nacional, nesta oportunidade cabe detalhar a operacionalização do cálculo para se encontrar o valor total devido (quanto se deve pagar), tal como prevê o artigo 25 da Resolução 140/2018 do Comitê Gestor do Simples Nacional¹⁰⁸.

A primeira etapa para operacionalizar o cálculo consiste na identificação da base de cálculo, portanto ponderar a receita bruta total mensal auferida (regime de competência) ou recebida (regime de caixa) com os ajustes previstos nos artigos 16 a 20 da Resolução 140/2018 do Comitê Gestor do Simples Nacional.

A segunda etapa encerra-se com a determinação da alíquota efetiva que incidirá sobre a base de cálculo imponível. Isto porque, a alíquota nominal prevista nos anexos I a V da Lei Complementar 123/06 deverá ser redimensionada de acordo com a receita bruta da MPE,

RBT12xAliq-PD

RBT12 valendo-se da seguinte fórmula:

Para aclarar, vale um exemplo. Suponha-se uma MPE atuante exclusivamente¹¹⁰ no comércio varejista cuja receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao período de apuração (RBT12) seja de R\$ 1.200.000,00, tendo auferido receita bruta no último mês de R\$ 100.000,00 (base de cálculo). A alíquota nominal (aliq) e a parcela a deduzir (PD) constam do Anexo I da Lei Complementar 123/06, na 4ª Faixa, 10,7% e R\$ 22.500,00, respectivamente. Operacionalizando os valores na fórmula¹¹¹, temos uma alíquota efetiva de 8,45% que incidirá sobre a base de cálculo (R\$ 100.000,00), resultando num valor total a pagar de R\$ 8.450,00.

Ao quitar a guia única de R\$ 8.450,00, ainda seguindo no exemplo, a MPE liquidará, automaticamente, R\$ 464,75 a título de IRPJ¹¹², R\$ 295,75 a título de CSLL¹¹³, R\$ 1.076,53 a título de Cofins¹¹⁴, R\$ 233,22 a título de PIS¹¹⁵, R\$ 3.549,00 a título de CPP¹¹⁶ e R\$ 2.830,75

¹⁰⁸ Art. 25. O valor devido mensalmente pela ME ou EPP optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas calculadas na forma prevista nos arts. 21, 22 e 24 sobre a base de cálculo de que tratam os arts. 16 a 19. (Lei Complementar nº 123/06, art. 3°, § 15, art. 18).

¹⁰⁹ RBT12: receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao período de apuração;

Aliq: alíquota nominal constante dos Anexos I a V da Lei Complementar 123/06;

PD: parcela a deduzir constante dos Anexos I a V da Lei Complementar 123/06.

¹¹⁰ Caso a MPE apresente receita bruta em atividades diversas (por exemplo, além de comércio, também seja prestador de serviços), deverá segregar os valores auferidos conforme o §1º, do artigo 25, da Resolução CGSN 140/2018, e aplicar alíquotas conforme cada tabela anexa à Lei Complementar 123/06.

 $^{^{111} (1000000 \}times 10,7\% - 22500) / 1000000) = 8,45\%$

¹¹² Alíquota efetiva de IRPJ a incidir sobre a receita bruta no exemplo: 0,46475%.

¹¹³ Alíquota efetiva de CSLL a incidir sobre a receita bruta no exemplo: 0,29575%.

¹¹⁴ Alíquota efetiva de Cofins a incidir sobre a receita bruta no exemplo: 1,07653%.

¹¹⁵ Alíquota efetiva de PIS a incidir sobre a receita bruta no exemplo: 0,23322%.

¹¹⁶ Alíquota efetiva de CPP a incidir sobre a receita bruta no exemplo: 3,549%.

a título de ICMS¹¹⁷, conforme percentual de repartição dos tributos do Anexo I da Lei Complementar 123/06.

Segundo, avaliemos as obrigações principais previstas no §1°, do artigo 13, e no artigo 13-A, ambos da Lei Complementar 123/06. É neste ponto que o Simples Nacional começa a falhar como uma opção verdadeiramente simplificada às MPE, pois, além da legislação tributária atinente ao próprio regime especial, deverão observar a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas. Se antes deveriam considerar apenas os regimes normais dos tributos, ao optar pelo Simples Nacional, passam a ter de ponderar o regime especial e mais os regimes normais dos tributos não incluídos naquele.

Como são muitas as hipóteses de incidência descritas nos dispositivos legais mencionados e não incluídas no Simples Nacional, para facilitar, podemos subdividi-las em seis grupos: comércio exterior, retenção, não incidentes sobre a atividade empresarial, ICMS, FGTS e receita bruta auferida superior ao sublimite. Na sequência, faremos uma breve análise de cada um destes grupos e recomendaremos alguns trabalhos aprofundados sobre as situações mais relevantes.

Os tributos incidentes sobre o comércio exterior não estão incluídos na apuração pelo Simples Nacional, de modo que a MPE deverá recolher de acordo com os regimes normais o II, o PIS-Importação, a Cofins-Importação, o IPI-Importação, o ICMS-Importação e o ISS-Importação caso efetive importação de bens ou serviços. Ainda, caso exporte bens, deverá observar a incidência do IE.

Em alguns casos, a MPE deverá reter e recolher tributos cujo fato gerador é praticado por outros sujeitos, atuando como verdadeira gestora privada de tributos¹¹⁸. Podemos citar, sem prejuízo de outras hipóteses dispostas em leis específicas: o imposto de renda incidente sobre os pagamentos feitos a funcionários e sobre o pró-labore, a cota parte dos funcionários e do empresário (na qualidade de contribuinte individual) da contribuição previdenciária e a retenção do ISSQN na forma do artigo 6°, da Lei Complementar 116/03¹¹⁹.

Alguns tributos não incidem propriamente sobre a atividade empresarial e, portanto, não foram incluídos no rol da apuração pelo Simples Nacional. Deste modo, a MPE continua sujeita

¹¹⁸ NABAIS, José Casalta. **Introdução ao Direito Fiscal das Empresas**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2015. p. 24-25.

¹¹⁷ Alíquota efetiva de ICMS a incidir sobre a receita bruta no exemplo: 2,83075%.

¹¹⁹ Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

ao recolhimento de acordo com o regime normal: do IOF, do ITR, do IR-ganho de capital, do IR-ganhos de renda fixa ou variável, da CPMF, do IPTU, do ITBI, do ITCMD e do IPVA.

O ICMS merece destaque em grupo a parte porque são muitas as hipóteses não incluídas na apuração pelo Simples Nacional, sendo que a inclusão deste imposto no regime especial já foi analisada por nós, com detalhes, em outro momento¹²⁰. Aqui, nossa análise, limita-se a indicar que a empresa optante pelo Simples Nacional deverá observar o regime da substituição tributária¹²¹¹²², recolher o tributo devido por terceiro quando a lei estadual ou distrital determinar, recolher o tributo na entrada de petróleo, lubrificantes, combustíveis e energia elétrica (não destinados a comercialização ou industrialização) e recolher o tributo quando da aquisição de bens em outros estados¹²³¹²⁴.

Como o FGTS não se configura como tributo propriamente dito¹²⁵, também merece ser visualizado em grupo específico. A MPE deverá depositar, mensalmente, em conta específica vinculada ao funcionário valor correspondente a 8% (oito por cento) do salário bruto pago a este a título de FGTS, conforme disposições da Lei 8.036/90.

E, por fim, o último grupo é composto pelos impostos (ICMS e ISSQN) que devem ser recolhidos "por fora" do Simples Nacional, em virtude da ultrapassagem dos sublimites na forma do artigo 13-A, da Lei Complementar 123/06. As empresas situadas no Amapá cuja receita bruta anual supere o valor de R\$ 1.800.000,00 (um milhão e oitocentos mil reais) deverão recolher o ICMS e o ISSQN de acordo com o regime normal previsto, respectivamente, na legislação estadual e municipal, de modo que apenas os tributos federais serão recolhidos

_

¹²⁰ Cf. FIGUEIREDO, Tiago Lucena. O Simples Nacional e o ICMS: sob a ótica do tratamento diferenciado e favorecido. 2018. 111 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação – Departamento de Direito Público) – Faculdade de Direito de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2018.

¹²¹ Cf. COSTA, Giovane da; MACCARI, Emerson Antonio; PESSÔA, Leonel Cesarino. **As micro e pequenas empresas, o Simples Nacional e o problema dos créditos de ICMS.** Revista Direito GV, São Paulo/SP, v. 12, n. 2, p. 345-363, mai./ago. 2016.

¹²² Cf. BIAVA JUNIOR, Roberto. A Substituição Tributária no ICMS e a Necessidade de Tratamento Tributário Diferenciado e Favorecido para as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte do Simples Nacional — Análise crítica da Constituição Federal e da Lei Complementar 123/2006 e propostas para aprimoramento da legislação tributária vigente. In: **Revista Digital de Direito Público**, vol. 1, n. 1, p. 188 - 208, 2012.

¹²³ Cf. ROCHA, Paulo Victor Vieira da. O ICMS e o Simples Nacional: isenção e não incidência, aspectos material e temporal. In: **Direito Tributário Atual**, v. 23, p. 410-426, 2009.

 ¹²⁴ Cf. MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos; PATTON, Ana Laura Javaroni. Pequenas empresas, ICMS e Comércio Eletrônico: a regulação inconstitucional do CONFAZ. In: XXV Encontro Nacional do CONPEDI,
 2016, Brasília/DF. Disponível em:

https://www.conpedi.org.br/publicacoes/y0ii48h0/1vtu3xbu/7KXI8490w5Vl6sGk.pdf>. Acesso em: 26 mai. 2020.

¹²⁵ Conforme sedimentado no julgamento do Tema 608 da Repercussão Geral do Supremo Tribunal Federal.

pelo Simples Nacional. O mesmo ocorre com as empresas situadas em outros Estados cuja receita bruta anual supere o valor de R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais)¹²⁶.

Posto isso, podemos verificar que a obrigação principal no Simples Nacional compreende muito mais do que meramente quitar a guia única para recolhimento dos tributos incluídos no regime especial, pois a MPE continua obrigada ao recolhimento de alguns tributos "por fora" do regime, como se não fosse optante.

1.3.2.3 Obrigação acessória no Simples Nacional

Não é novidade que as empresas gastam muitas horas anualmente¹²⁷ para preencher declarações e prestar estas informações ao fisco com o objetivo de estar em conformidade com a legislação tributária. Bem como incorrem despesas (além do próprio valor do tributo) com guias fiscais, equipamento informático e consultores fiscais (contadores e advogados), responsáveis por oferecer orientações ante um sistema fiscal complexo e incerto¹²⁸. Posto este dado, nos resta saber quais são estas obrigações acessórias que demandam tanto esforço humano e custo financeiro para as empresas.

Antes da análise, propriamente dita, importante esclarecer que não se desconhece a discussão doutrinária acerca da terminologia mais adequada para se designar as obrigações acessórias¹²⁹, porém, como este debate não impactará no resultado deste trabalho, seguirá adotando o termo previsto no Código Tributário Nacional, empregando o significado posto no tópico anterior: o dever de prestar informações ao fisco para fins de apuração dos tributos.

¹²⁶ BRASIL. Comitê Gestor do Simples Nacional. **Portaria CGSN nº 30, de 18 de novembro de 2020**. Disponível em: https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-30-de-18-de-novembro-de-2020-289545723. Acesso em: 18 fey 2021

¹²⁷ ALVARENGA, Darlan. Empresas gastam 1.958 horas e R\$ 60 bilhões por ano para vencer burocracia tributária, apontam pesquisas. **G1,** 2017. Disponível em: https://g1.globo.com/economia/noticia/empresas-gastam-1958-horas-e-r-60-bilhoes-por-ano-para-vencer-burocracia-tributaria-apontam-pesquisas.ghtml. Acesso em: 20 jul. 2020.

¹²⁸ LOPES, Cidália Maria da Mota. **Quanto custa pagar impostos em Portugal?: os custos de cumprimento da tributação do rendimento.** Coimbra: Almedina, 2008. p. 47-50.

les designá-las como "deveres instrumentais", por duas razões. Primeiro, o vocábulo "acessória" nos remete a ideia de que esta dependeria, necessariamente, da "obrigação principal" para existir, o que não é verdade em muitos caso, podendo ser exigida mesmo quando na ausência de pagamento de tributo. Segundo, o dever de prestar informações ao fisco não corresponde a uma "obrigação" propriamente dita, portanto não seria o vocábulo mais adequado para denominá-las. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008, p. 423-425.

Além disso, esclarece-se que este trabalho analisará as obrigações fiscais e comerciais ¹³⁰ em conjunto, tomando-as como obrigações acessórias, pois ambas estão a serviço da autoridade administrativa ¹³¹ com o intuito de arrecadar ou de fiscalizar a apuração dos tributos ¹³². Finalizada esta digressão necessária, passemos a análise daquelas que devem ser cumpridas pelas MPE, começando pelas obrigações comerciais.

Inicialmente, há de se expor que não é pacífico no meio contábil a obrigatoriedade de as MPE efetivarem a escrituração de contabilidade organizada¹³³. Como o §2°, do artigo 26, da Lei Complementar 123/06¹³⁴, dispensou estas empresas da escrituração contábil para fins fiscais, obrigando-as somente a escriturar o livro-caixa e o livro registro de inventário¹³⁵, muitas MPE entenderam que somente estes dois últimos seriam necessários, deixando de lado a escrituração contábil regular.

Porém, esta prática viola diretamente um mandamento da legislação comercial (Código Civil), que obriga todo empresário e sociedade empresária (com exceção do MEI¹³⁶) a manter um sistema de contabilidade, bem como escriturar os livros diário e razão, levantar o balanço patrimonial e demonstrar o resultado do exercício¹³⁷.

Mesmo que a MPE opte por adotar contabilidade simplificada, como lhe faculta o artigo 27, da Lei Complementar 123/06¹³⁸, ainda assim está obrigada a cumprir as obrigações comerciais expostas no parágrafo anterior. Inclusive, o artigo 71, da Resolução CGSN

Apesar das obrigações comerciais decorrem da legislação comercial, em especial do Código Civil e da Lei das Sociedades Anônimas, também são alvo da atividade arrecadatória e fiscalizatória da Autoridade Administrativa.
 131 Cf. Artigo 195, do Código Tributário Nacional, e artigo 1.193, do Código Civil.

¹³² Conceito expresso no §2°, do artigo 113, do Código Tributário Nacional.

¹³³ FAZOLI, Júlio César. Os Livros contábeis e fiscais e as empresas optantes pelo Simples Nacional. **Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina**, 2014. Disponível em: http://www.crcsc.org.br/noticia/view/3619>. Acesso em: 14 mar. 2021.

Art. 26. As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam obrigadas a:
 I - emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço, de acordo com instruções expedidas pelo Comitê Gestor:

II - manter em boa ordem e guarda os documentos que fundamentaram a apuração dos impostos e contribuições devidos e o cumprimento das obrigações acessórias a que se refere o art. 25 desta Lei Complementar enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes. (...)

^{§ 2}º As demais microempresas e as empresas de pequeno porte, além do disposto nos incisos I e II do caput deste artigo, deverão, ainda, manter o livro-caixa em que será escriturada sua movimentação financeira e bancária.

¹³⁵ Cf. PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 461.

¹³⁶ Cf. §2°, do artigo 1.079, do Código Civil, e Artigo 68, da Lei Complementar 123/06.

¹³⁷ Código Civil (Lei 10.406/02)

Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

Art. 1.180. Além dos demais livros exigidos por lei, é indispensável o Diário, que pode ser substituído por fichas no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica.

¹³⁸ Art. 27. As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional poderão, opcionalmente, adotar contabilidade simplificada para os registros e controles das operações realizadas, conforme regulamentação do Comitê Gestor.

140/2018¹³⁹, é explícito neste sentido, remetendo a escrituração da MPE para o Modelo Contábil previsto na Interpretação Técnica Geral (ITG) 1000, aprovada pela Resolução 1.418/2012 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC)¹⁴⁰, a qual determina o cumprimento das obrigações comerciais mencionadas.

Dito isso, passa-se para análise das obrigações fiscais a que estão sujeitas as MPE. E, aqui, nada mais lógico do que as apresentar como alicerce da obrigação principal correlata, resgatando os subgrupos elencados no tópico anterior. Por isso, iniciaremos a apresentação relacionando as obrigações acessórias decorrentes da obrigação principal prevista no *caput*, do artigo 13, da Lei Complementar 123/06, e, depois aquelas decorrentes das obrigações principais previstas no §1°, do artigo 13, e no artigo 13-A, ambos da Lei Complementar 123/06.

No quadro abaixo, serão exploradas todas as obrigações acessórias que devem ser cumpridas por qualquer optante pelo Simples Nacional, incluindo aquelas vinculadas ao *caput*, do artigo 13, da Lei Complementar 123/06:

| Tabela 1: Obrigações acessórias correlatas à obrigação principal prevista no caput, do | |
|--|---|
| artigo 13, da Lei Complementar 123/06 | |
| Obrigação acessória | <u>Considerações</u> |
| 1) Emissão de notas fiscais | Toda MPE está obrigada a emitir nota fiscal (com exceção |
| | do MEI, em algumas hipóteses) ¹⁴¹ , seja pela prestação de |
| serviço, seja pela comercialização ou industrialização de | |
| | uma mercadoria. |
| | Na emissão de nota fiscal pela comercialização ou |
| | industrialização de uma mercadoria, a MPE (salvo aquelas |
| | que recolhem o ICMS pelo regime normal ¹⁴² ou na |
| | condição de substituto tributário ¹⁴³) deverá se atentar para |
| | inutilizar os campos desta sobre a base de cálculo e do |
| | destaque do imposto, pois o tributo é recolhido pelo |
| | Simples Nacional. Além disso, deverá indicar nas |

¹³⁹ Art. 71. A ME ou a EPP optante pelo Simples Nacional poderá, opcionalmente, adotar contabilidade simplificada para os registros e controles das operações realizadas, observadas as disposições previstas no Código Civil e nas Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

¹⁴² Cf. §5° do artigo 59, da Resolução CGSN 140/2018.

¹⁴⁰ CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.418/12. Aprova a ITG 1000 – Modelo Contábil para Microempresa e Empresa de Pequeno Porte.** Disponível em: https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1418.pdf>. Acesso em: 08 mar. 2021.

¹⁴¹ Cf. Artigo 26 da Lei Complementar 123/06.

¹⁴³ Cf. §6° do artigo 59, da Resolução CGSN 140/2018.

informações complementares da nota fiscal que o documento foi emitido por empresa optante pelo regime especial, que não transfere crédito de IPI¹⁴⁴ e que permite o aproveitamento de crédito de ICMS na proporção do recolhimento pelo Simples Nacional¹⁴⁵. Na emissão de nota fiscal de prestação de serviço, a MPE deve-se atentar aos serviços cuja responsabilidade pelo recolhimento é do tomador, quando deverá indicar no documento fiscal o imposto que deverá ser retido¹⁴⁶. 2) PGDAS-D e DAS Para apurar e declarar os tributos devidos mensalmente, a MPE deverá se valer do "Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional -Declaratório (PGDAS-D)" disponível no portal eletrônico do Simples Nacional. Assim, a MPE deverá informar no sistema PGDAS-D mensalmente (até a data de vencimento do prazo para pagamento dos tributos devidos no Simples Nacional – dia 20 do mês subsequente), os valores relativos à totalidade das receitas correspondentes às suas operações e prestações realizadas no período (receita bruta auferida) para fins de declaração e geração do Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS)¹⁴⁷. Ao quitar a DAS, a MPE adimple a obrigação principal apurada no Simples Nacional, como descrito no tópico anterior. 3) DEFIS Toda MPE deverá apresentar a Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais (DEFIS), por meio do módulo do aplicativo PGDAS-D, até o dia 31 de março do anocalendário subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores dos tributos previstos no Simples Nacional¹⁴⁸. Nesta declaração constam, por exemplo, as seguintes informações: saldo inicial e final de caixa e bancos,

¹⁴⁴ Cf. §4°, do artigo 59, da Resolução CGSN 140/2018.

¹⁴⁵ Cf. Artigo 60, da Resolução CGSN 140/2018.

¹⁴⁶ Cf. §10°, do artigo 59, da Resolução CGSN 140/2018.

¹⁴⁷ Cf. Artigo 38, da Resolução CGSN 140/2018.

¹⁴⁸ Cf. Artigo 72, da Resolução CGSN 140/2018.

| | faturamento, lucro líquido, número de funcionários, | |
|-------------------------------|---|--|
| | sócios, participação societária, pró-labore, imposto de | |
| | renda retido na fonte, dividendos. | |
| 4) Livros Fiscais e Contábeis | A MPE deverá escriturar, obrigatoriamente ¹⁴⁹ : | |
| | a) livro caixa, no qual deverá estar escriturada toda a sua | |
| | movimentação financeira e bancária 150; | |
| | b) livro registro de inventário, no qual deverão constar | |
| | registrados os estoques existentes no término de cada ano- | |
| | calendário, caso seja contribuinte do ICMS; | |
| | c) livro registro de entradas, modelo 1 ou 1-A, destinado à | |
| | escrituração dos documentos fiscais relativos às entradas | |
| | de mercadorias ou bens e às aquisições de serviços de | |
| | transporte e de comunicação efetuadas a qualquer título | |
| | pelo estabelecimento, caso seja contribuinte do ICMS; | |
| | d) livro registro dos serviços prestados, destinado ao | |
| | registro dos documentos fiscais relativos aos serviços | |
| | prestados sujeitos ao ISS, caso seja contribuinte do ISS ¹⁵¹ ; | |
| | e) livro registro de serviços tomados, destinado ao registro | |
| | dos documentos fiscais relativos aos serviços tomados | |
| | sujeitos ao ISS ¹⁵² ; | |
| | f) livro de registro de entrada e saída de selo de controle, | |
| | caso seja exigível pela legislação do IPI; | |
| | g) SINTEGRA, mediante arquivo magnético gerado com | |
| | registro fiscal das operações e prestações interestaduais | |
| | efetuadas no mês anterior ¹⁵³ . | |
| 5) Livros adicionais | Algumas MPE deverão escriturar os seguintes livros ¹⁵⁴ : | |

 ¹⁴⁹ Cf. Artigo 63, da Resolução CGSN 140/2018.
 150 A apresentação da escrituração contábil, em especial do Livro Diário e do Livro Razão, dispensa a apresentação do Livro Caixa. Cf. §3°, do artigo 63, da Resolução CGSN 140/2018.

¹⁵¹ Caso a MPE se valha da Declaração Eletrônica de Serviços, fica desobrigada da escrituração deste livro. Cf. Artigo 74 e 75 da Resolução CGSN 140/2018.

¹⁵² Ver nota explicativa anterior.

¹⁵³ Cf. Artigo 10 da Portaria CAT/SP n° 32/1996.

¹⁵⁴ Cf. §2°, do artigo 63, da Resolução CGSN 140/2018.

- a) livro registro de impressão de documentos fiscais, pelo estabelecimento gráfico para registro dos impressos que confeccionar para terceiros ou para uso próprio;
- b) livros específicos pelos contribuintes que comercializem combustíveis;
- c) livro registro de veículos, por todas as pessoas que interfiram habitualmente no processo de intermediação de veículos, inclusive como simples depositários ou expositores;
- d) se receber aporte de capital na forma prevista nos arts. 61-A a 61-D da Lei Complementar 123/06 (Investidor-Anjo), deverá manter Escrituração Contábil Digital (ECD) e ficará desobrigada de escriturar o livro caixa ou manter o livro diário e razão em meio físico¹⁵⁵.

6) Obrigações trabalhistas e previdenciárias

Apesar das simplificações trazidas pela Lei Complementar 123/06 para as MPE, no que tange às obrigações acessórias trabalhistas e previdenciárias, estas só foram dispensadas dos seguintes atos: da afixação de quadro de trabalho em suas dependências, da anotação das férias dos empregados nos respectivos livros ou fichas de registro, de empregar e matricular seus aprendizes nos cursos dos Serviços Nacionais de Aprendizagem, da posse do livro intitulado "Inspeção do Trabalho" e de comunicar ao Ministério do Trabalho e Emprego a concessão de férias coletivas 156. Logo, continuam obrigadas ao cumprimento das demais obrigações provenientes da legislação trabalhista e previdenciária, em especial 157:

 a) anotações na Carteira de Trabalho e Previdência Social (CTPS);

_

¹⁵⁵ Cf. §4°, do artigo 63, da Resolução CGSN 140/2018.

¹⁵⁶ Cf. Artigo 51 da Lei Complementar 123/06.

¹⁵⁷ Cf. Artigo 52 da Lei Complementar 123/06.

| | b) arquivamento dos documentos comprobatórios de | |
|----------------------------|--|--|
| | cumprimento das obrigações trabalhistas e previdenciárias, | |
| | enquanto não prescreverem essas obrigações; | |
| | c) declaração no Sistema Empresa de Recolhimento do | |
| | FGTS e Informações à Previdência Social (SEFIP), | |
| | apresentação da Guia de Recolhimento do Fundo de | |
| | Garantia do Tempo de Serviço e Informações à | |
| | Previdência Social (GFIP), da Guia de Recolhimento do | |
| | FGTS (GRF) e da Guia da Previdência Social (GPS). Por | |
| | meio da SEFIP/GFIP, a MPE declara e apresenta os | |
| | valores a recolher a título de FGTS e de contribuição | |
| | previdenciária descontada do funcionário, que serão | |
| | quitadas, respectivamente, pela GRF e GPS ¹⁵⁸ ; | |
| | d) apresentação das Relações Anuais de Empregados e da | |
| | Relação Anual de Informações Sociais (RAIS) e do | |
| | Cadastro Geral de Empregados e Desempregados | |
| | (CAGED) ¹⁵⁹ . | |
| 7) Certificação digital | A MPE poderá ser obrigada ao uso de certificação digital | |
| | para cumprimento de algumas obrigações ¹⁶⁰ . | |
| 8) Obrigações excepcionais | A MPE envasadora de bebidas deverá observar as normas | |
| | da RFB referentes a instalação de equipamentos de | |
| | contadores de produção, que possibilitem, ainda, a | |
| | identificação do tipo de produto, de embalagem e sua | |
| | marca comercial, além de outros instrumentos de | |
| | controle ¹⁶¹ . | |
| F . 11 ~ / . | · | |

Fonte: elaboração própria.

1

¹⁵⁸ A partir de outubro de 2021, a SEFIP/GFIP passa a ser dispensada para fins de declaração pelas MPE das contribuições previdenciárias descontadas dos funcionários. Estas contribuições passarão a ser declaradas pelo Sistema Simplificado de Escrituração Digital das Obrigações Previdenciárias, Trabalhistas e Fiscais (eSocial) e pela Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais (EFD-Reinf), módulos integrantes do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped). Assim, o pagamento passará a ser apresentado na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb) e quitado em Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF), conforme Instrução Normativa RFB nº 2005/2021. Porém, a SEFIP/GFIP ainda não é dispensável para declaração do FGTS, já que ainda não implantado o FGTS Digital, conforme Resolução CCFGTS nº 926/2019.

¹⁵⁹ A entrega destas declarações se dará pelo eSocial, conforme Portaria ME nº 1.127/2019.

¹⁶⁰ Cf. Artigo 79, da Resolução CGSN 140/2018.

¹⁶¹ Cf. Artigo 80, da Resolução CGSN 140/2018.

Com isso, sedimentamos as obrigações acessórias gerais, as quais devem ser cumpridas por qualquer MPE optante pelo Simples Nacional. Não obstante, como já mencionamos no tópico anterior, existem obrigações principais não apuradas pelo Simples Nacional e que devem ser apuradas e recolhidas de acordo com o regime geral de cada um dos tributos, ou seja, aquelas obrigações principais previstas no §1°, do artigo 13, e no artigo 13-A, ambos da Lei Complementar 123/06.

Apesar da divisão feita no tópico anterior sobre as obrigações principais 162, não nos debruçaremos sobre as obrigações acessórias relativas ao comércio exterior e àquelas não incidentes sobre a atividade empresarial, pois não convém à hipótese de pesquisa. Também não mencionaremos, nesta oportunidade, as obrigações acessórias decorrentes do recolhimento do FGTS e da contribuição previdenciária retida dos funcionários, porque já mencionado na tabela anterior. Portanto, na tabela a seguir nos limitaremos a analisar as demais hipóteses de retenção, do ICMS e de receita bruta superior ao sublimite:

| Tabela 2: Obrigações acessórias correlatas à obrigação principal prevista previstas no §1°, | |
|---|---|
| do artigo 13, e no artigo 13-A, ambos da Lei Complementar 123/06 | |
| <u>Hipótese</u> | Obrigação acessória e considerações |
| Retenção | A MPE deverá se atentar às hipóteses em que está obrigada |
| | a recolher tributos por retenção ou indicar que não deve |
| | recolher tributos por já terem sido retidos. Assim, as |
| | principais obrigações acessórias que devem ser |
| | apresentadas pelas MPE, em virtude de retenção, são: |
| | a) Declaração eletrônica de serviços ou Nota Fiscal de |
| | Tomador de Serviços, de acordo com a legislação de cada |
| | município, para fins de retenção do ISS incidente sobre o |
| | serviço tomado, quando a lei municipal determinar; |
| | b) Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte |
| | (DIRF), que será anualmente apresentada para fins de |
| | consolidação do imposto retido no ano anterior sobre |
| | pagamentos aos sócios (pró-labore) e aos funcionários. No |

_

¹⁶² Lembrando que, no tópico anterior, subdividiram-se as obrigações principias previstas no §1°, do artigo 13, e no artigo 13-A, ambos da Lei Complementar 123/06, da seguinte forma: comércio exterior, retenção, não incidentes sobre a atividade empresarial, ICMS, FGTS e receita bruta auferida superior ao sublimite.

| | entanto, apesar da declaração anual, o Imposto de Renda |
|---------------------------|---|
| | Retido na Fonte (IRRF) deve ser recolhido pela MPE até o |
| | último dia útil do segundo decêndio do mês subsequente |
| | ao mês de ocorrência dos fatos geradores ¹⁶³ . A MPE deve |
| | se atentar ao fato de que, em breve, este imposto passará a |
| | ser declarado pela Escrituração Fiscal Digital de Retenções |
| | e Outras Informações Fiscais (EFD-Reinf), quando deverá |
| | adotar obrigatoriamente esta modalidade de |
| | escrituração ¹⁶⁴ . |
| ICMS | A MPE deverá apresentar, até o dia 28 do mês subsequente, |
| | ao da ocorrência do fato gerador a Declaração de |
| | Substituição Tributária, Diferencial de Alíquotas e |
| | Antecipação (DeSTDA) e recolher o tributo em Guia de |
| | Arrecadação de Receitas Estaduais (GARE) ou em Guia |
| | Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE) |
| | caso realize as seguintes operações: |
| | a) ICMS retido como substituto tributário; |
| | b) ICMS devido nas aquisições interestaduais a título de |
| | antecipação, com ou sem encerramento de tributação; |
| | c) ICMS devido nas aquisições interestaduais, não sujeitas |
| | à antecipação, a título de diferença entre a alíquota interna |
| | e a interestadual ¹⁶⁵ . |
| Receita bruta superior ao | Caso a MPE apresente faturamento superior ao sublimite, |
| sublimite | deverá recolher o ISSQN e o ICMS "por fora" do Simples |
| | Nacional, como se não fosse optante pelo regime especial, |
| | valendo-se da legislação aplicável às demais pessoas |
| | jurídicas. |
| | Para fins de apuração do ISSQN, a MPE deverá emitir a |
| | Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e) e recolher o |
| | , in the second of the second |

¹⁶³ Cf. alínea e), do inciso I, do artigo 70, da Lei 11.196/05.
164 Conforme artigo 5°, da Instrução Normativa (IN) RFB n° 2043/2021, a MPE está obrigada a entregar a EFD-Reinf desde maio de 2021, se praticar alguma das operações previstas no artigo 3° da mesma IN.
165 Cf. Artigo 76, da Resolução CGSN 140/2018, e Portaria CAT/SP n° 23/2016.

tributo de acordo com a legislação e prazo de cada município.

Para fins de apuração do ICMS, no Estado de São Paulo, a MPE deverá escriturar a Guia de Informação e Apuração do ICMS Eletrônico (GIA Eletrônica)¹⁶⁶, e a Escrituração Fiscal Digital (EFD ICMS/IPI)¹⁶⁷. Ainda, deverá escriturar a Guia de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária (GIA-ST), caso realizar operações sujeitas ao regime¹⁶⁸.

Fonte: elaboração própria.

Nos quadros acima, foram expostas as obrigações acessórias que devem ser cumpridas pelas MPE optantes pelo Simples Nacional. Apesar da premissa da simplificação disposta na Lei Complementar 123/06, quando adentramos ao assunto sob esta perspectiva, o regime especial transparece grande complexidade para empresas de micro e pequeno porte.

1.3.2.4 Vedação ao ingresso no Simples Nacional

Como já mencionado, o Simples Nacional é o regime especial pelo qual as MPE podem optar para apurar seus tributos. Em regra, a opção é possível para todas as empresas que apresentem faturamento anual de até R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais)¹⁶⁹.

Não obstante, em alguns casos, mesmo que a MPE apresente faturamento inferior a este limite e se enquadre na definição política de pequena empresa, não poderá optar pelo regime especial. Estes casos estão disciplinados no §4°, do artigo 3°, e no artigo 17 da Lei Complementar 123/06.

Em suma, podemos segregar os tipos de vedações de ingresso no Simples Nacional em três grupos: societárias, setoriais e fiscais.

¹⁶⁶ Cf. Portaria CAT/SP nº 92/1998.

¹⁶⁷ Cf. Portaria CAT/SP n° 147/2009.

¹⁶⁸ Cf. Portaria CAT/SP n° 92/1998.

¹⁶⁹ Redação dada pela Lei Complementar 155/2016 ao inciso II, do artigo 3°, da Lei Complementar 123/06.

Quanto ao primeiro grupo de vedações, podemos depreender que o legislador tentou impossibilitar o uso do Simples Nacional como mecanismo de planejamento tributário 170, pois restringiu o acesso ao regime especial à diversas pequenas empresas, a depender de sua organização societária. Na tabela elaborada a seguir, observaremos quais hipóteses societárias impedem a opção da pequena empresa pelo regime especial:

| Tabela 3: <u>Vedações de Ingresso r</u> | o Simples Nacional – Societárias |
|--|---|
| Hipótese Legal | <u>Considerações</u> |
| <u>Caso 1</u> (§4°, do artigo 3°, da LC 123/06) | A empresa que possui em seu quadro |
| I – de cujo capital participe outra pessoa | societário outra pessoa jurídica não poderá |
| jurídica; | optar pelo Simples Nacional. |
| <u>Caso 2</u> (§4°, do artigo 3°, da LC 123/06) | De acordo com o inciso IX do artigo 170 da |
| II – que seja filial, sucursal, agência ou | Constituição Federal, o tratamento |
| representação, no País, de pessoa jurídica | favorecido somente será concedido às |
| com sede no exterior; | pequenas empresas constituídas sob as leis |
| | brasileiras e que tenham sua sede e |
| | administração no País. Portanto, vedado o |
| | benefício para as pessoas jurídicas cuja sede |
| | seja no exterior. |
| <u>Caso 3</u> (§4°, do artigo 3°, da LC 123/06) | Desde que a receita bruta global (somatório |
| III – de cujo capital participe pessoa física | do faturamento de todas as empresas) não |
| que seja inscrita como empresário ou seja | ultrapasse o limite de que trata o inciso II do |
| sócia de outra empresa que receba tratamento | caput do artigo 3°, da LC 123/06, uma pessoa |
| jurídico diferenciado nos termos desta Lei | física pode ser sócia de inúmeras empresas |
| Complementar, desde que a receita bruta | optantes pelo Simples Nacional. |
| global ultrapasse o limite de que trata o inciso | |
| II do caput deste artigo; | |
| <u>Caso 4</u> (§4°, do artigo 3°, da LC 123/06) | Desde que a receita bruta global (somatório |
| IV – cujo titular ou sócio participe com mais | do faturamento de todas as empresas) não |
| de 10% (dez por cento) do capital de outra | ultrapasse o limite de que trata o inciso II do |

¹⁷⁰ Caso não houvesse estas limitações, o Simples Nacional poderia ser utilizado (ainda mais) como instrumento de planejamento tributário, estimulando-se a divisão artificial de empresas e a pejotização, porque se chancelaria o abuso de formas jurídicas e de situações em que não há qualquer propósito negocial. Sobre o tema (abuso de direito, o abuso de formas jurídicas e propósito negocial), ver: BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento tributário.** 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 199-220.

caput do artigo 3°, da LC 123/06, uma pessoa empresa não beneficiada por esta Lei Complementar, desde que a receita bruta física pode ser sócia de empresa optante pelo global ultrapasse o limite de que trata o inciso Simples Nacional e de outra não optante em II do caput deste artigo; que participe com mais de 10% (dez por cento) do capital. Caso a participação no capital social da empresa não optante pelo Simples Nacional seja inferior a 10% (dez por cento), poderá ser sócia de empresa optante pelo Simples Nacional e não haverá somatório do faturamento das empresas para fins de enquadramento. Caso 5 (§4°, do artigo 3°, da LC 123/06) Desde que a receita bruta global (somatório V – cujo sócio ou titular seja administrador do faturamento de todas as empresas) não ou equiparado de outra pessoa jurídica com ultrapasse o limite de que trata o inciso II do fins lucrativos, desde que a receita bruta caput do artigo 3°, da LC 123/06, uma pessoa global ultrapasse o limite de que trata o inciso física pode ser sócia de empresa optante pelo Simples Nacional e administradora de outra II do caput deste artigo; pessoa jurídica. Caso 6 (§4°, do artigo 3°, da LC 123/06) cooperativas possuem regramento VI – constituída sob a forma de cooperativas, tributário próprio (Lei 5.764/71), exceto as de salvo as de consumo; consumo, que se sujeitam ao regime aplicável às demais pessoas jurídicas (artigo 69 da Lei 9.532/97). Caso 7 (§4°, do artigo 3°, da LC 123/06) A empresa optante pelo Simples Nacional VII – que participe do capital de outra pessoa não poder figurar no quadro societário de jurídica; outra pessoa jurídica. Caso 8 (§4°, do artigo 3°, da LC 123/06) A empresa que tiver se originado a partir IX – resultante ou remanescente de cisão ou cisão ou qualquer outra forma qualquer outra forma de desmembramento de desmembramento de pessoa jurídica no últimos 5 (cinco) anos não poderá optar pelo pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos 5 (cinco) anos-calendário anteriores; Simples Nacional.

| Caso 9 (§4°, do artigo 3°, da LC 123/06) | Empresas constituídas sob a forma de |
|--|---|
| X – constituída sob a forma de sociedade por | sociedades por ações não poderão optar pelo |
| ações. | Simples Nacional. |
| <u>Caso 10</u> (§4°, do artigo 3°, da LC 123/06) | Caso o sócio da empresa preste serviço a |
| XI - cujos titulares ou sócios guardem, | outra pessoa jurídica em relação de |
| cumulativamente, com o contratante do | pessoalidade, subordinação e habitualidade, |
| serviço, relação de pessoalidade, | aquela primeira não poderá optar pelo |
| subordinação e habitualidade. | Simples Nacional. |
| <u>Caso 11</u> (artigo 17 da LC 123/06) | Também em atenção ao inciso IX do artigo |
| II – que tenha sócio domiciliado no exterior; | 170 da Constituição Federal, não se facultará |
| | a opção pelo Simples Nacional para empresa |
| | que tenha sócio domiciliado no exterior, |
| | garantindo que o tratamento favorecido seja |
| | concedido à pessoa jurídica com |
| | |
| | administração no Brasil. |
| <u>Caso 12</u> (artigo 17 da LC 123/06) | administração no Brasil. Se o quadro societário da empresa for |
| Caso 12 (artigo 17 da LC 123/06) III – de cujo capital participe entidade da | , |
| | Se o quadro societário da empresa for |
| III – de cujo capital participe entidade da | Se o quadro societário da empresa for composto por entidade da administração |
| III – de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, | Se o quadro societário da empresa for composto por entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual |
| III – de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, | Se o quadro societário da empresa for composto por entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal, não poderá optar pelo Simples |
| III – de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, | Se o quadro societário da empresa for composto por entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal, não poderá optar pelo Simples Nacional. No entanto, se a empresa pública |
| III – de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, | Se o quadro societário da empresa for composto por entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal, não poderá optar pelo Simples Nacional. No entanto, se a empresa pública ou a sociedade de economia mista |
| III – de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, | Se o quadro societário da empresa for composto por entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal, não poderá optar pelo Simples Nacional. No entanto, se a empresa pública ou a sociedade de economia mista desenvolve atividade essencial, há de se |
| III – de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, | Se o quadro societário da empresa for composto por entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal, não poderá optar pelo Simples Nacional. No entanto, se a empresa pública ou a sociedade de economia mista desenvolve atividade essencial, há de se considerar a hipótese de imunidade prevista |
| III – de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, | Se o quadro societário da empresa for composto por entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal, não poderá optar pelo Simples Nacional. No entanto, se a empresa pública ou a sociedade de economia mista desenvolve atividade essencial, há de se considerar a hipótese de imunidade prevista na alínea c), do inciso VI, do artigo 150, da |
| III – de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, | Se o quadro societário da empresa for composto por entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal, não poderá optar pelo Simples Nacional. No entanto, se a empresa pública ou a sociedade de economia mista desenvolve atividade essencial, há de se considerar a hipótese de imunidade prevista na alínea c), do inciso VI, do artigo 150, da Constituição Federal, conforme |

Fonte: elaboração própria.

de

Quanto ao segundo grupo de vedações, podemos depreender que o legislador inviabilizou as MPE de certos setores econômicos a optarem pelo Simples Nacional¹⁷¹. Numa análise sistemática, mesmo que a empresa apresente faturamento de até R\$ 4.800.000,00 e não se enquadre nas hipóteses societárias descritas acima, também estará impedida de optar pelo Simples Nacional se atuar em determinados seguimentos, os quais estão descritos no quadro abaixo:

Tabela 4: Vedações de Ingresso no Simples Nacional – Setoriais Hipótese Legal Considerações Caso 1 (§4°, do artigo 3°, da LC 123/06) Caso a empresa exerça a atividade de banco VIII – que exerça atividade de banco comercial, investimentos de comercial, de investimentos de desenvolvimento, de caixa econômica, de e desenvolvimento, de caixa econômica, de sociedade de crédito, financiamento e sociedade de crédito, financiamento e investimento ou de crédito imobiliário, de investimento ou de crédito imobiliário, de corretora ou de distribuidora de títulos, corretora ou de distribuidora de títulos, valores mobiliários e câmbio, de empresa de valores mobiliários e câmbio, de empresa de arrendamento mercantil, de seguros privados arrendamento mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de previdência e de capitalização ou de previdência complementar não poderá optar pelo Simples complementar; Nacional. Caso 2 (artigo 17 da LC 123/06)

I – que explore atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, gerenciamento de ativos (asset management) ou compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring)

Caso a empresa explore atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, gerenciamento de ativos (asset management) ou compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring) ou que execute operações de empréstimo, de

¹⁷¹ Aqui, vale uma reflexão, porque no Texto Constitucional não havia qualquer restrição do regime especial para certas atividades, tratando-se de inovação da Lei Complementar. Portanto, em atenção ao direito garantido pela Constituição Federal às MPE de um tratamento diferenciado e favorecido, seriam constitucionais estas restrições de acesso ao Simples Nacional para determinados setores econômicos? Cf. MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Simples Nacional: análise da constitucionalidade das exclusões setoriais. In: III Encontro de Internacionalização do CONPEDI: Participação, Democracia e Cidadania na perspectiva do Direito Iberoamericano, Madrid. Madrid, Conpedi & Universidad Complutense de Madrid, 2015.

ou que execute operações de empréstimo, de financiamento e de desconto de títulos de crédito, exclusivamente com recursos próprios, tendo como contrapartes microempreendedores individuais, microempresas e empresas de pequeno porte, inclusive sob a forma de empresa simples de crédito;

financiamento e de desconto de títulos de crédito, exclusivamente com recursos próprios, tendo como contrapartes microempreendedores individuais, microempresas e empresas de pequeno porte, inclusive sob a forma de empresa simples de crédito, não poderá optar pelo Simples Nacional.

Caso 3 (artigo 17 da LC 123/06)

VI – que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros, exceto quando na modalidade fluvial ou quando possuir características de transporte urbano ou metropolitano ou realizar-se sob fretamento contínuo em área metropolitana para o transporte de estudantes ou trabalhadores;

Caso a empresa preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros (exceto quando na modalidade fluvial ou quando possuir características de transporte urbano ou metropolitano ou realizar-se sob fretamento contínuo em área metropolitana para o transporte de estudantes ou trabalhadores) não poderá optar pelo Simples Nacional.

Caso 4 (artigo 17 da LC 123/06)

VII – que seja geradora, transmissora, distribuidora ou comercializadora de energia elétrica;

Caso a empresa seja geradora, transmissora, distribuidora ou comercializadora de energia elétrica não poderá optar pelo Simples Nacional.

Caso 5 (artigo 17 da LC 123/06)

VIII – que exerça atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas;

Caso a empresa exerça atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas não poderá optar pelo Simples Nacional.

Caso 6 (artigo 17 da LC 123/06)

IX – que exerça atividade de importação de combustíveis;

Caso a empresa exerça atividade de importação de combustíveis não poderá optar pelo Simples Nacional.

Caso 7 (artigo 17 da LC 123/06)

X – que exerça atividade de produção ou venda no atacado de:

Caso a empresa exerça a atividade de produção ou venda no atacado de cigarros, cigarrilhas, charutos, filtros para cigarros, armas de fogo, munições e pólvoras, explosivos, detonantes, bebidas não

 a) cigarros, cigarrilhas, charutos, filtros para cigarros, armas de fogo, munições e pólvoras, explosivos e detonantes;

- b) bebidas não alcoólicas a seguir descritas:
- 2 refrigerantes, inclusive águas saborizadas gaseificadas;
- 3 preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante, com capacidade de diluição de até 10 (dez) partes da bebida para cada parte do concentrado;
- 4 cervejas sem álcool;
- c) bebidas alcoólicas, exceto aquelas produzidas ou vendidas no atacado por:
- 1. micro e pequenas cervejarias;
- 2. micro e pequenas vinícolas;
- 3. produtores de licores;
- 4. micro e pequenas destilarias;

Caso 8 (artigo 17 da LC 123/06)

XII – que realize cessão ou locação de mãode-obra;

Caso 9 (artigo 17 da LC 123/06)

XIV – que se dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis.

Caso 10 (artigo 17 da LC 123/06)

 XV – que realize atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir a prestação de serviços tributados pelo ISS. alcoólicas (refrigerantes, águas saborizadas gaseificadas, preparações compostas não alcoólicas para elaboração de bebida refrigerante com capacidade de diluição de até dez partes da bebida para cada parte do concentrado, cervejas sem álcool) e bebidas alcoólicas (exceto aquelas produzidas ou vendidas no atacado por: micro e pequenas cervejarias, micro e pequenas vinícolas, produtores de licores e micro e pequenas destilarias) não poderá optar pelo Simples Nacional.

Caso a empresa realize cessão ou locação de mão-de-obra não poderá optar pelo Simples Nacional.

Caso a empresa se dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis não poderá optar pelo Simples Nacional.

Caso a empresa realize atividade de locação de imóveis próprios (exceto quando se referir a prestação de serviços tributados pelo ISS) não poderá optar pelo Simples Nacional.

Fonte: elaboração própria.

Quanto ao terceiro grupo de vedações, podemos verificar que o regime especial foi reservado somente àquelas MPE que estejam em perfeita regularidade fiscal, ou seja, que não

possuam dívidas tributárias e estejam em ordem quanto às inscrições nos órgãos de cadastro fiscal.

Este grupo de vedações de acesso ao Simples Nacional já foi chancelado pelo Supremo Tribunal Federal¹⁷², o qual entendeu ser perfeitamente razoável a restrição, não havendo violação a Constituição¹⁷³. No esboço abaixo podemos identificar as hipóteses de vedação detalhamento:

| Tabela 5: Vedações de Ingresso no Simples Nacional – Fiscais | | |
|--|---|--|
| <u>Hipótese Legal</u> | <u>Considerações</u> | |
| <u>Caso 1</u> (artigo 17 da LC 123/06) | Caso a empresa possua débito com o Instituto | |
| V – que possua débito com o Instituto | Nacional do Seguro Social (INSS) ou com as | |
| Nacional do Seguro Social - INSS, ou com as | Fazendas Públicas Federal, Estadual ou | |
| Fazendas Públicas Federal, Estadual ou | Municipal cuja exigibilidade não esteja | |
| Municipal, cuja exigibilidade não esteja | suspensa não poderá optar pelo Simples | |
| suspensa; | Nacional. | |
| <u>Caso 2</u> (artigo 17 da LC 123/06) | Caso a empresa apresente irregularidades ou | |
| XVI – com ausência de inscrição ou com | não tenha inscrição no cadastro fiscal federal, | |
| irregularidade em cadastro fiscal federal, | municipal ou estadual (quando exigível) não | |
| municipal ou estadual, quando exigível. | poderá optar pelo Simples Nacional. | |

Fonte: elaboração própria.

Sobre as restrições de acesso ao Simples Nacional, faremos críticas ao longo deste trabalho, mas, nesta oportunidade, nos limitamos a uma exposição pragmática para concluir por uma ordem de fatores a serem verificados antes da opção pelo regime especial.

Noutros termos, para a empresa concluir se pode ou não optar pelo Simples Nacional, deve certificar-se das seguintes questões. Primeira, apresenta faturamento superior a R\$ 4.800.000,00? Segunda, apresenta organização societária que é vedada pela Lei Complementar 123/06? Terceira, a atividade desenvolvida se encontra na lista de vedações da Lei

172 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 627.543 – Rio Grande do Sul**. Relator: Ministro Dias Toffoli, 20 de outubro de 2014.

¹⁷³ Mas, na prática, vale dizer que a restrição ao Simples Nacional de MPE com débitos em aberto resulta em absurda situação: estas empresas são compelidas a sempre adimplir ou parcelar o crédito tributário constituído em seu desfavor, sem a possibilidade de questionar judicialmente. Isto se deve ao fato de que, para contestá-los e manter a regularidade fiscal (e, consequentemente no Simples Nacional), deverão garantir o valor integral atualizado do débito em juízo, o que muitas MPE não podem fazer sem comprometer o seu orçamento. Assim, em grande parte das vezes, optam por parcelar o débito advindo de absurdos autos de infração lavrados em seu desfavor.

Complementar 123/06? Quarta, apresenta pendências fiscais? Caso a resposta a todas estas perguntas seja negativa, a MPE poderá optar pelo Simples Nacional.

1.3.2.5 Exclusão do Simples Nacional

Da mesma forma que a lei complementar estabeleceu limites para o ingresso, também disciplinou hipóteses em que a MPE será excluída do regime. Então, neste tópico, analisaremos as duas perspectivas legais¹⁷⁴ de exclusão do Simples Nacional: por comunicação do contribuinte e de ofício.

Primeiramente, analisaremos as hipóteses de exclusão por comunicação do contribuinte.

Como já dito, o Simples Nacional é um regime de apuração de tributos opcional, razão pela qual a MPE, pode, a qualquer tempo, deixá-lo, independentemente de qualquer chancela administrativa, bastando comunicar. Em outras situações, a MPE deve comunicar sua exclusão, ou porque incorre em alguma das vedações de acesso ao regime ou porque não se enquadra mais na definição legal de pequena empresa, sob pena de sofrer a sanção prevista no artigo 36 da Lei Complementar 123/06¹⁷⁵.

Assim, no quadro abaixo, ponderam-se as hipóteses em que a MPE poderá ou deverá comunicar a sua exclusão do regime especial no Portal do Simples Nacional:

| Tabela 6: Exclusão do Simples Nacional por comunicação do contribuinte | |
|--|--|
| Hipótese Legal | <u>Considerações</u> |
| <u>Caso 1</u> (artigo 30 da LC 123/06) | Caso deseje, a MPE poderá optar por não |
| I – por opção; | mais apurar seus tributos pelo Simples |
| | Nacional ¹⁷⁶ . Neste caso, a exclusão se dará a |

¹⁷⁴ Cf. Artigo 28 da Lei Complementar 123/06.

¹⁷⁵ Art. 36. A falta de comunicação, quando obrigatória, da exclusão da pessoa jurídica do Simples Nacional, nos prazos determinados no § 1º do art. 30 desta Lei Complementar, sujeitará a pessoa jurídica a multa correspondente a 10% (dez por cento) do total dos impostos e contribuições devidos de conformidade com o Simples Nacional no mês que anteceder o início dos efeitos da exclusão, não inferior a R\$ 200,00 (duzentos reais), insuscetível de redução.

¹⁷⁶ Como, em regra, a opção pelo Simples Nacional é irretratável por todo o ano-calendário, após optar pelo regime especial em janeiro, fica compelida a recolher os tributos nestes moldes até o final do ano. Desta forma, a comunicação de exclusão por opção em outros meses, que não janeiro, só produz efeitos a partir do próximo ano. Porém, existe uma lacuna na legislação (utilizada por muitas MPE) para exclusão do Simples Nacional já a partir do mês subsequente ao que desejem ser excluídas: inclusão de atividade secundária no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica que seja vedada a opção pelo regime (inciso I, do parágrafo único, do artigo 82, da Resolução CGSN 140/2018).

partir do primeiro dia do ano-calendário, se a comunicação se der no mês de janeiro. Ou, se a comunicação se der nos demais meses, a exclusão operará efeitos somente no ano-calendário subsequente¹⁷⁷.

Caso 2 (artigo 30 da LC 123/06)

II – obrigatoriamente, quando elas incorrerem em qualquer das situações de vedação previstas nesta Lei Complementar; (exceto débito com o INSS ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa)

Caso a MPE incorra em qualquer das hipóteses de vedação de acesso ao Simples Nacional descritas no tópico anterior (1.3.2.4 Vedação ao ingresso no Simples Nacional), exceto débito com o INSS ou com as Fazendas Públicas, deverá comunicar a exclusão do regime especial até o último dia útil do mês subsequente ao da ocorrência da situação de vedação. A exclusão produzirá efeitos a partir do primeiro dia do mês seguinte ao da ocorrência da situação de vedação.

<u>Caso 3</u> (inciso II, do artigo 81, da Resolução CGSN 140/2018)

d) possuir débito com o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa (...) Caso a MPE possua débitos com o INSS ou com as Fazendas Públicas cuja exigibilidade não esteja suspensa deverá comunicar sua exclusão do Simples Nacional até o último dia útil do mês subsequente ao da situação de vedação. A exclusão produzirá efeitos a partir do ano-calendário subsequente ao da comunicação¹⁷⁹. Porém, se os débitos em aberto forem regularizados em até 30 dias contados da ciência da comunicação da exclusão, a MPE poderá continuar optando pelo Simples Nacional¹⁸⁰.

¹⁷⁷ Cf. Inciso I, do artigo 81, da Resolução CGSN 140/2018.

¹⁷⁸ Cf. Alínea c), do inciso II, do artigo 81, da Resolução CGSN 140/2018.

¹⁷⁹ Cf. Alínea d), do inciso II, do artigo 81, da Resolução CGSN 140/2018.

¹⁸⁰ §2º Na hipótese dos incisos V e XVI do caput do art. 17, será permitida a permanência da pessoa jurídica como optante pelo Simples Nacional mediante a comprovação da regularização do débito ou do cadastro fiscal no prazo de até 30 (trinta) dias contados a partir da ciência da comunicação da exclusão.

Caso 4 (artigo 30 da LC 123/06)

III – obrigatoriamente, quando ultrapassado, no ano-calendário de início de atividade, o limite proporcional de receita bruta de que trata o § 2º do art. 3º181;

Caso a receita bruta da MPE, no anocalendário de início da atividade, supere em mais de 20% o limite proporcional da receita bruta, deverá comunicar sua exclusão do Simples Nacional até o último dia útil do mês subsequente à ultrapassagem, produzindo retroativamente efeitos ao início atividades. Caso o limite proporcional não seja ultrapassado em mais de 20%, a MPE deverá comunicar a exclusão até o último dia útil do mês de janeiro do ano-calendário subsequente, produzindo efeitos a partir do ano-calendário subsequente ao do excesso¹⁸².

Caso 5 (artigo 30 da LC 123/06)

IV – obrigatoriamente, quando ultrapassado, no ano-calendário, o limite de receita bruta previsto no inciso II do caput do art. 3°, quando não estiver no ano-calendário de início de atividade.

Caso a receita bruta da MPE supere em mais de 20% o limite de R\$ 4.800.000,00 no anocalendário, deverá comunicar sua exclusão do Simples Nacional até o último dia útil do mês subsequente à ultrapassagem, produzindo efeitos a partir do mês subsequente ao do excesso. Caso o limite não seja ultrapassado em mais de 20%, a MPE deverá comunicar a exclusão até o último dia útil do mês de janeiro do ano-calendário subsequente, produzindo efeitos a partir do ano-calendário subsequente ao do excesso¹⁸³.

<u>Caso 6</u> (inciso II, do artigo 81, da Resolução CGSN 140/2018)

e) for constatado que, quando do ingresso no Simples Nacional, a ME ou a EPP incorria em alguma das vedações previstas no art. 15, Caso a MPE constate que, na data de ingresso no Simples Nacional, incorria em qualquer das vedações descritas no tópico anterior (1.3.2.4 Vedação ao ingresso no Simples Nacional), deverá comunicar sua exclusão do

¹⁸¹ (CGSN 140/2018) Art. 3º No ano-calendário de início de atividade, cada um dos limites previstos no § 1º do art. 2º será de R\$ 400.000,00 (quatrocentos mil reais), multiplicados pelo número de meses compreendidos entre o início de atividade e o final do respectivo ano-calendário, considerada a fração de mês como mês completo.

¹⁸² Cf. Alínea b), do inciso II, do artigo 81, da Resolução CGSN 140/2018.

¹⁸³ Cf. Alínea a), do inciso II, do artigo 81, da Resolução CGSN 140/2018.

| hipótese em que a exclusão produzirá efeitos | regime, produzindo efeitos desde a data da |
|--|--|
| desde a data da opção. | opção ¹⁸⁴ . |

Fonte: elaboração própria.

Sob a segunda perspectiva, encontram-se as hipóteses de exclusão de ofício, ou seja, aquelas que são realizadas pela autoridade administrativa quando a MPE não comunicar sua exclusão em situações obrigatórias e quando esta incorrer em alguma das infrações prevista na Lei Complementar 123/06. A partir desta sistematização, a tabela abaixo trata detalhadamente das hipóteses:

| Tabela 7: Exclusão do Simples Nacional de ofício | |
|--|--|
| Hipótese Legal | <u>Considerações</u> |
| <u>Caso 1</u> (artigo 29 da LC 123/06) | Caso a MPE não comunique a exclusão do |
| I – verificada a falta de comunicação de | Simples Nacional em qualquer das hipóteses |
| exclusão obrigatória; | em que estiver obrigada a fazê-lo, poderá ser |
| | excluída de ofício do regime especial, |
| | produzindo-se os efeitos da exclusão |
| | conforme descrito no quadro anterior |
| | (Exclusão do Simples Nacional por |
| | comunicação do contribuinte) ¹⁸⁵ . |
| <u>Caso 2</u> (artigo 29 da LC 123/06) | Caso a MPE incorra em qualquer das |
| II – for oferecido embaraço à fiscalização, | situações descritas nos Casos 2 a 12 desta |
| caracterizado pela negativa não justificada de | tabela, será excluída de ofício do Simples |
| exibição de livros e documentos a que | Nacional a partir do próprio mês em que |
| estiverem obrigadas, bem como pelo não | incorridas, hipótese em que ficará impedida |
| fornecimento de informações sobre bens, | de fazer nova opção pelo regime especial nos |
| movimentação financeira, negócio ou | 3 (três) anos-calendário subsequentes ¹⁸⁶ . |
| atividade que estiverem intimadas a | |
| apresentar, e nas demais hipóteses que | |
| autorizam a requisição de auxílio da força | |
| pública; | |

¹⁸⁴ Cf. Alínea e), do inciso II, do artigo 81, da Resolução CGSN 140/2018.

¹⁸⁵ Cf. Inciso I, do artigo 84, da Resolução CGSN 140/2018.

¹⁸⁶ Cf. Inciso IV, do artigo 84, da Resolução CGSN 140/2018.

Caso 3 (artigo 29 da LC 123/06)

III – for oferecida resistência à fiscalização, caracterizada pela negativa de acesso ao estabelecimento, ao domicílio fiscal ou a qualquer outro local onde desenvolvam suas atividades ou se encontrem bens de sua propriedade;

Caso 4 (artigo 29 da LC 123/06)

IV – a sua constituição ocorrer por interpostas pessoas;

Caso 5 (artigo 29 da LC 123/06)

V-tiver sido constatada prática reiterada de infração ao disposto nesta Lei Complementar; 187

Caso 6 (artigo 29 da LC 123/06)

VI – a empresa for declarada inapta, na forma dos arts. 81 e 82 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações;

Caso 7 (artigo 29 da LC 123/06)

VII – comercializar mercadorias objeto de contrabando ou descaminho;

Caso 8 (artigo 29 da LC 123/06)

VIII – houver falta de escrituração do livrocaixa ou não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária;

Caso 9 (artigo 29 da LC 123/06)

IX – for constatado que durante o anocalendário o valor das despesas pagas supera em 20% (vinte por cento) o valor de ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade;

Caso 10 (artigo 29 da LC 123/06)

¹⁸⁷ Para o conceito de "reiterada", verificar próxima nota explicativa.

X – for constatado que durante o anocalendário o valor das aquisições de mercadorias para comercialização ou industrialização, ressalvadas hipóteses justificadas de aumento de estoque, for superior a 80% (oitenta por cento) dos ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade;

Caso 11 (artigo 29 da LC 123/06)

XI – houver descumprimento reiterado da obrigação contida no inciso I do caput do art.
 26:¹⁸⁸

Caso 12 (artigo 29 da LC 123/06)

XII – omitir de forma reiterada da folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto na legislação previdenciária, trabalhista ou tributária, segurado empregado, trabalhador avulso ou contribuinte individual que lhe preste serviço. 189

<u>Caso 13</u> (artigo 84 da Resolução CGSN 140/2018)

II - a partir do mês subsequente ao do descumprimento das obrigações a que se

Tratando-se de escritório de contabilidade, para optar pelo Simples Nacional, este deverá cumprir as obrigações previstas no §8°, do art. 6°, da Resolução CGSN 140/2018¹⁹⁰.

¹⁸⁸ De acordo com o §9°, do artigo 29, da Lei Complementar 123/06, entende-se por prática reiterada:

I - a ocorrência, em 2 (dois) ou mais períodos de apuração, consecutivos ou alternados, de idênticas infrações, inclusive de natureza acessória, verificada em relação aos últimos 5 (cinco) anos-calendário, formalizadas por intermédio de auto de infração ou notificação de lançamento; ou

II - a segunda ocorrência de idênticas infrações, caso seja constatada a utilização de artifício, ardil ou qualquer outro meio fraudulento que induza ou mantenha a fiscalização em erro, com o fim de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo.

¹⁸⁹ Para o conceito de "reiterada", verificar nota explicativa anterior.

¹⁹⁰ § 8º A opção pelo Simples Nacional formalizada por escritório de serviços contábeis implica o dever deste, individualmente ou por meio de suas entidades representativas de classe:

I - de promover atendimento gratuito relativo à inscrição, à opção de que trata o art. 102 e à primeira declaração anual simplificada do Microempreendedor Individual (MEI), o qual poderá, por meio de suas entidades representativas de classe, firmar convênios e acordos com a União, Estados, o Distrito Federal e Municípios, por intermédio dos seus órgãos vinculados;

| refere o § 8° do art. 6°, quando se tratar de | Caso não cumpra referidas obrigações, |
|---|--|
| escritórios de serviços contábeis; | poderá ser excluído de ofício do Simples |
| | Nacional a partir do mês subsequente ao do |
| | descumprimento. |

Fonte: elaboração própria.

Num exame atento destas duas perspectivas, podemos depreender que a regra é a exclusão do Simples Nacional por comunicação da MPE, pois foi atribuída a esta a responsabilidade de sempre verificar se ainda preenche os requisitos para apurar seus tributos pelo regime especial. Caso não mais preencha, deverá comunicar sua exclusão.

De outro lado, as exclusões de ofício ocorrem em caráter excepcional, quando a MPE não comunicar sua exclusão em situação obrigatória ou quando praticar alguma das infrações previstas na Lei Complementar 123/06. Portanto, a exclusão de ofício ocorre acompanhada de um processo sancionador e da aplicação de penalidades.

1.4 As pequenas empresas e a opção pelo Simples Nacional

No tópico anterior, expôs-se com detalhes o regime especial vigente que dispensa tratamento diferenciado e favorecido às MPE. Porém, este não é o regime tributário das pequenas empresas, mas o regime pelo qual estas podem optar para apurar os seus tributos se preencherem certos requisitos. Na teoria, pode parecer a mesma coisa, no entanto, na prática a situação é completamente diferente.

Fosse este um regime das pequenas empresas, não haveria restrições de acesso e nem hipóteses de exclusão, porque, em qualquer circunstância, estas estariam contempladas. Desta forma, ao contrário do previsto na Constituição Federal, pode-se dizer que a lei selecionou certas MPE para se valerem do regime especial e disciplinou que estas devem manter certo comportamento, sob pena de exclusão.

II - de fornecer, por solicitação do Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN), resultados de pesquisas quantitativas e qualitativas relativas às ME e EPP optantes pelo Simples Nacional e atendidas pelo escritório ou por entidade representativa de classe; e

III - de promover eventos de orientação fiscal, contábil e tributária para as ME e EPP optantes pelo Simples Nacional atendidas pelo escritório ou por entidade representativa de classe.

A partir desta perspectiva, o Simples Nacional transparece como um mecanismo de controle social, porque há na norma uma regra implícita de sanção positiva¹⁹¹: aqueles que se comportarem de acordo com a lei, poderão apurar os tributos pelo regime especial; aqueles que não se portarem nos termos da lei, serão excluídos, tendo de arcar com altos custos dos regimes normais de apuração de tributos.

O Simples Nacional, como posto na Lei Complementar 123/06, é um prêmio para as MPE que estiverem em conformidade com a legislação. Aqui, cabe um questionamento: a vontade do Constituinte seria incentivar as MPE ou premiar aquelas que mantivessem o comportamento desejado pelo legislador complementar?

Antes de nos aproximarmos da resposta, vale um exemplo. Imagine-se uma MPE, optante pelo regime especial, em situação de extrema dificuldade financeira e que esteja em débito com as fazendas públicas. De acordo com o quanto visto, esta MPE será excluída do Simples Nacional e terá de pagar seus tributos pelos regimes normais de apuração. Logo, se esta MPE já se encontrava numa situação de vulnerabilidade, ficará numa ainda pior, porque terá de arcar com os custos dos tributos (e de conformidade) por fora do regime especial. Estaria esta MPE sendo incentivada a sair deste momento de crise? Ou, estaria sendo punida (ou não premiada)?

Aparenta que a vontade do Constituinte não foi respeitada na Lei Complementar 123/06, pois nesta se utiliza do caráter opcional do Simples Nacional como um mecanismo de controle das MPE, impondo-lhes restrições abusivas, e não para lhes garantir condições de germinação, sobrevivência e desenvolvimento das pequenas unidades produtivas¹⁹².

Seja como for, constitucional ou inconstitucional, para este capítulo importa expor os fatos: as pequenas empresas compõem um grupo que merece destaque social e econômico; a Constituição Federal previu um princípio específico para estas, norteando o poder público a conferir tratamento diferenciado e favorecido; a Lei Complementar 123/06 dispôs sobre um regime especial tributário pelo qual estas podem optar para apurar seus tributos; e, por fim, concluímos que a opção é para um grupo específico de MPE, as quais estejam em conformidade com as condições do legislador.

Por sua vez, no próximo capítulo, este regime especial será colocado à prova, sob a ótica da teoria crítica, quando se poderá verificar com mais sutileza o abismo que há entre o princípio

. .

¹⁹¹ BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função**. Tradução de Daniela B. Versiani. Barueri: Manole, 2007, p. 18. ¹⁹² MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Pequenas empresas e regime jurídico favorecido: caráter opcional como remédio, não como legitimador de inconstitucionalidades. In: **VII Encontro Internacional do CONPEDI/Braga** – Portugal, pp. 284-302, 2017.

constitucional do tratamento diferenciado e favorecido e o mecanismo de controle que foi disposto na Lei Complementar 123/06.

2 O SIMPLES NACIONAL COMO MECANISMO DE CONTROLE DAS PEQUENAS EMPRESAS

No capítulo anterior, nos ocupamos em definir pequena empresa, analisar a posição destas no Texto Constitucional, bem como expor o tratamento diferenciado e favorecido que foi dispensado a estas, em especial na seara tributária. Em suma, salvo raras proposições críticas, aquele capítulo cuidou do tema de maneira estritamente expositiva, com o objetivo de concebê-lo e classificá-lo de tal forma que todos possam dominá-lo o mais amplamente possível¹⁹³. Daquela forma, buscou-se nivelar o leitor antes de enfrentar o que segue.

Posto o modelo vigente, cabe ponderar: o Simples Nacional dispensa às MPE o tratamento diferenciado e favorecido tal como previsto na Constituição Federal? Este regime especial garante que as MPE disputem o mercado em nível de igualdade com as grandes empresas? Há um verdadeiro incentivo às MPE? Não haveria um outro caminho que atenderia melhor ao princípio Constitucional? Ou, realmente, o Simples Nacional é a melhor forma possível de atendê-lo?

Para responder a estas perguntas, não há como fazê-lo somente sob o viés da teoria tradicional, pois rodaríamos em círculos. Isto porque, a teoria tradicional do direito tributário se ocupa em compreender as normas jurídicas e as relações destas com seus elementos constitutivos e com as demais normas numa relação de hierarquia, além de atribuir significado inequívoco às palavras utilizadas no direito positivo para garantir segurança jurídica aos operadores do direito¹⁹⁴.

Ou seja, caso este estudo se pautasse exclusivamente numa análise das normas tributárias, ignorando outras variáveis [as vezes, até mais] importantes, os resultados obtidos não seriam diferentes daqueles lançados pelo modelo reducionista da teoria tradicional, pois ficaria impossibilitado "de enfrentar e de buscar soluções para problemas decorrentes da interação entre o direito tributário e seu entorno"¹⁹⁵.

¹⁹³ HORKHEIMER, Max. Teoria Tradicional e Teoria Crítica. In: BENJAMIN, Walter; HORKHEIMER, Max; ADORNO, Theodor W.; HABERMAS, Jürgen. **Textos Escolhidos**. São Paulo: Abril Cultural, 1980, p. 123.

¹⁹⁴ FOLLONI, André. O papel do direito tributário no desenvolvimento nacional. In: **Anais do XXIII Encontro Nacional do CONPEDI**. Disponível em:

http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=20dd77ae36c56353. Acesso em: 17 out. 2021.

¹⁹⁵ FOLLONI, André; SIMM, Camila Beatriz. Direito Tributário, complexidade e análise econômica do direito. In: **Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM**, v. 11, n. 1, p. 49-70, 2016. Disponível em: https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view/19726/pdf>. Acesso em: 17. out. 2021.

Mesmo porque, as normas jurídicas são produzidas, em grande medida, sob a influência de lobistas de grandes empresas para atender ao interesse destas ¹⁹⁶. Como o estudo exclusivo destas normas poderia nos levar a concluir se o Simples Nacional permite que as MPE disputem o mercado em nível de igualdade com as [grandes] empresas que interferiram no processo legislativo? No mínimo, chegaríamos a conclusões perversas.

Outrora¹⁹⁷ já nos limitamos a investigar o tema com ênfase na teoria tradicional do direito tributário. Pudemos verificar que existe alto grau de incompatibilidade entre o ICMS e a apuração pelo Simples Nacional. Identificamos algumas hipóteses vigentes¹⁹⁸ que ensejam distorção ao imposto e até mesmo prejuízo para as pequenas empresas em detrimento daquelas que não optam pelo Simples Nacional. Naquele trabalho, denunciamos inconstitucionalidades no regime especial (mera análise de normas), entendendo que, se corrigidas, o regime especial se tornaria compatível ao imposto. Ledo engano¹⁹⁹.

Poucos pesquisadores²⁰⁰ se dedicam a pesquisar a tributação em pequenas empresas. Destes poucos, a maior parte centra-se em aperfeiçoar o Simples Nacional²⁰¹. É sempre mais do mesmo, teses tributárias sobre ilegalidade e inconstitucionalidade. Se são tantas as incongruências com o Sistema Tributário Nacional, por que acreditar que a conformidade com o princípio do tratamento diferenciado e favorecido virá com mais alterações legislativas neste regime especial?

Neste contexto, transparece que o estudo da tributação das pequenas empresas limita-se a compreender o Simples Nacional (e seus problemas) e aperfeiçoá-lo por meio de alterações legislativas ou medidas judiciais. Em outras palavras, é como se caminhássemos bem com o

_

¹⁹⁶ STIGLITZ, Joseph E. **O grande abismo: sociedades desiguais e o que podemos fazer sobre isso.** Rio de Janeiro: Alta Books, 2016, p. 184.

¹⁹⁷ Cf. FIGUEIREDO, Tiago Lucena. **O Simples Nacional e o ICMS: sob a ótica do tratamento diferenciado e favorecido.** 2018. 111 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação — Departamento de Direito Público) — Faculdade de Direito de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2018.

¹⁹⁸ Por exemplo, regimes de antecipação do recolhimento com e sem substituição tributária, venda a consumidor final em operação interestadual, quebra das cadeias de não-cumulatividade.

¹⁹⁹ Alguns anos após o encerramento da pesquisa mencionada, o Supremo Tribunal Federal julgou alguns dos temas lá abordados e em nada a realidade fiscal das MPE veio a ser alterada. Não há qualquer evidência que as declarações de constitucionalidade ou inconstitucionalidade tenham se prestado a aumentar a atividade econômica das MPE ou lançá-las em nível de igualdade no mercado.

²⁰⁰ Como explorado por HORKHEIMER em seu ensaio, é ilusão pensar que o cientista é livre para escolher seu objeto de pesquisa. Embora este acredite escolhê-lo segundo suas decisões individuas é, na realidade, expoente do mecanismo social invisível. "Os homens renovam com seu próprio trabalho uma realidade que os escraviza em medida crescente e os ameaça com todo tipo de miséria." Cf. HORKHEIMER, Max. Teoria Tradicional e Teoria Crítica. In: BENJAMIN, Walter; HORKHEIMER, Max; ADORNO, Theodor W.; HABERMAS, Jürgen. **Textos Escolhidos**. São Paulo: Abril Cultural, 1980, p.118-154.

²⁰¹ Cf. MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. A tributação das microempresas e das empresas de pequeno porte no Brasil. In: ABREU, Jorge Manuel Coutinho de (Coord.). In: **As pequenas e médias empresas e o direito.** Coimbra: Instituto Jurídico, 2017, p. 321-334.

Simples Nacional, porém, vez ou outra, alguns estudos apontam algumas deficiências do regime e lá vai o legislador ou o julgador adequá-lo.

O paradigma tradicional do direito tributário está tão enraizado nos pesquisadores da área que não conseguem perceber a existência um outro ferramental fora da regra-matriz de incidência tributária²⁰². Há um outro caminho para além do antecedente e consequente, da subsunção do fato à norma e outros operadores que reduzem o pensar do direito tributário²⁰³.

Em regra, este raciocínio tradicional limita a pesquisa tributária em enunciar "teses" que se tornarão *leading cases* nos Tribunais Superiores e enriquecerão advogados²⁰⁴. Talvez, este *modus operandi* funcione às grandes empresas, mas não às pequenas. Para estas últimas, uma declaração de inconstitucionalidade aqui, outra alteração legislativa ali, significa nada mais do que um remendo num regime de apuração marginalizado²⁰⁵, nunca se atentando ao cerne do problema.

Então, para responder às perguntas postas no início deste tópico, deve-se analisar a problemática para além do paradigma tradicional, dando-se espaço à teoria crítica, que não se limita a descrever o mundo social, pois lhe é próprio "examiná-lo da perspectiva da distância que separa o que existe das possibilidades melhores nele embutidas e não realizadas, vale dizer, à luz da carência do que é diante do melhor que pode ser"²⁰⁶.

Em outras palavras, importa à presente pesquisa repensar o modelo vigente, especialmente para ponderar se o Simples Nacional é a melhor forma de se dispensar tratamento diferenciado e favorecido à MPE ou se existe possibilidade melhor que está sendo desperdiçada. O que poderia ser e não o é.

²⁰² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário.** 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 247.

²⁰³ "Então, em síntese, o proceder doutrinário ficou compreendido como (a) separar, da realidade complexa, o direito positivo, excluindo o resto; (b) distinguir, nele, o que é regulação da instituição, fiscalização e arrecadação de tributo, eliminando o restante; (c) compreender como os segmentos das normas relacionam-se no complexo intranormativo, com base num modelo pressuposto de "teoria geral do direito"; (d) compreender como as normas relacionam-se no interior do ordenamento, visto como sistema, também com fundamento no modelo de "teoria geral do direito"; (e) descrever o significado das palavras constantes dessa parcela do ordenamento jurídico." Cf. FOLLONI, André. O papel do direito tributário no desenvolvimento nacional. In: **Anais do XXIII Encontro Nacional do CONPEDI**. Disponível em:

http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=20dd77ae36c56353>. Acesso em: 17 out. 2021.

²⁰⁴ Em nosso tempo, pode-se citar a "Tese do Século", como ficou conhecida a tese tributária da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, que enriquecerá muitos advogados, os quais repartirão um percentual de êxito sobre a perda estimada pela União em R\$ 120,1 bilhões (modelo de remuneração estabelecido na maior parte dos contratos). Cf. DECISÃO do STF sobre 'tese do século' pode gerar impacto de R\$ 120,1 bi. **EXAME**. Disponível em: https://exame.com/economia/decisao-do-stf-sobre-tese-do-seculo-pode-gerar-impacto-de-r-1201-bi/. Acesso em 17 out. 2021.

²⁰⁵ Como se verá mais a frente neste capítulo, o Simples Nacional não se comunica com os demais regimes de apuração de tributos.

²⁰⁶ NOBRE, Marcos. Introdução: Modelos de teoria crítica. In: NOBRE, Marcos (Org.). **Curso livre de teoria crítica.** Campinas: Papirus, 2008, p. 18.

Para este capítulo, caberá "apontar e analisar os obstáculos a serem superados para que as potencialidades melhores presentes no existente possam se realizar" ²⁰⁷. Melhor dizendo, apontar as fragilidades do regime especial sob o viés crítico, as quais limitam as potencialidades das MPE.

Sob esta perspectiva, na sequência, serão feitas considerações sobre a teoria crítica e a realidade das MPE. Estabelecido o referencial teórico, revisitaremos o Simples Nacional, agora sob o viés crítico, para ponderar se este é uma das opções pelas quais as MPE podem optar ou a única opção viável para estas empresas. Ato contínuo, analisaremos as consequências deste regime especial ser a única opção das MPE, para, ao final, concluir pelo caráter controlador do Simples Nacional.

2.1 Considerações sobre a teoria crítica, as pequenas empresas e o Simples Nacional na aparência

Na abertura deste capítulo, pode-se observar que não se está a falar de crítica como gênero, mas de uma denominação específica assumida pela Escola de Frankfurt. Neste sentido, este tópico se ocupará em expor a teoria crítica, bem como enaltecer seus recursos teórico-metodológicos para o enfrentamento do modelo de dominação posto e sedimentado²⁰⁸ sobre as pequenas empresas.

A teoria crítica tal qual importa para este trabalho aparece, pela primeira vez, no artigo "Teoria Tradicional e Teoria Crítica" escrito por Max Horkheimer na década de 30. Neste, Horkheimer apresentou um novo programa de pesquisas e investigações, lançando agenda de trabalho interdisciplinar com o fito de aprofundar o estudo das ciências humanas (como economia, direito, ciência política e psicologia) sob o paradigma crítico, em oposição às teorias tradicionais²¹⁰.

A teoria crítica tem como características centrais o diagnóstico do tempo presente, o comportamento crítico e a orientação para a emancipação. Portanto, importa a esta apreender a

²⁰⁸ GOMES, Luiz Roberto. Teoria crítica, educação e política. In: LASTÓRIA, Luiz A. Calmon Nabuco; PUCCI, Bruno; ZUIN, Antônio A. S. (Orgs.). **Teoria crítica e inconformismo: novas perspectivas de pesquisa.** Campinas: Autores Associados, 2010, p. 199.

²¹⁰ NOBRE, Marcos. **A teoria crítica.** Rio de Janeiro: Zahar, 2008, p. 12-13.

²⁰⁷ NOBRE, Marcos. **A teoria crítica.** Rio de Janeiro: Zahar, 2008, p. 10.

²⁰⁹ HORKHEIMER, Max. Teoria Tradicional e Teoria Crítica. In: BENJAMIN, Walter; HORKHEIMER, Max; ADORNO, Theodor W.; HABERMAS, Jürgen. **Textos Escolhidos**. São Paulo: Abril Cultural, 1980.

realidade e perceber que o modelo vigente poderia tomar outro rumo e orientar-se para a emancipação. Trata-se do questionamento das determinações impostas pelo sistema atual, reconhecendo que este não é um modelo natural²¹¹.

Se a teoria crítica tem como valores centrais o comportamento crítico e a orientação para a emancipação é porque fatores de dominação lhe antecedem. Na época do artigo inicial de Horkheimer²¹², era visível um projeto cultural burguês que desenvolvia "uma cultura adaptada e de adaptação da massa trabalhadora às formas de trabalho" exigidas no bojo da industrialização²¹³.

Logo, a teoria tradicional produzida naquele contexto se prestaria a operar interesses prévios à ciência, com o escopo de reprodução das estruturas de poder na sociedade²¹⁴. Contribuindo, inclusive, para que os indivíduos atuassem conforme o projeto cultural burguês, ou, mais do que isso, garantindo que estes se sentissem realizados e satisfeitos por estarem adaptados ao modelo imposto²¹⁵.

Forma-se um consenso sobre o modo de ser do indivíduo que é, em si mesmo, um método eficaz para impedir o imaginário de uma situação para além daquela em que enclausurado, pois este acredita cegamente que se não for de tal maneira sua situação será muito pior²¹⁶.

Desta forma, o indivíduo não se dá conta de que a teoria tradicional cria uma aparência para uma situação prometendo ou parecendo ser algo que não o é. Por isso, na "dialética

²¹² Não só nesta época, eis que a estrutura de dominação vinha se reproduzindo há tempos e continua até os tempos atuais. Segundo Horkheimer, o ponto de partida da Teoria Crítica é a obra de Marx, em que já se denunciava esta situação. Assim, este atribuiu significado específico ao pensamento marxista, atualizando-o para o momento histórico em que se encontrava. Inclusive, esta é uma das características centrais da teoria crítica: ser permanentemente renovada e exercitada de acordo com a constelação histórica específica. Cf. NOBRE, Marcos. **A teoria crítica.** Rio de Janeiro: Zahar, 2008, p. 22-23.

_

²¹¹ CARNAÚBA, Maria Érbia Cássia. Sobre a distinção entre a teoria tradicional e a teoria crítica em Max Horkheimer. In: **Kínesis – Revista de Estudos dos Pós-Graduandos em Filosofia**, vol. 2, n° 3, p. 195–204, Abr-2010.

²¹³ FABIANO, Luiz Hermenegildo. Teoria crítica e educação: antecedentes sociológicos dos ismos pedagógicos. O novo velho no velho novo ou deste para aquele. In: LASTÓRIA, Luiz A. Calmon Nabuco; PUCCI, Bruno; ZUIN, Antônio A. S. (Orgs.). **Teoria crítica e inconformismo: novas perspectivas de pesquisa.** Campinas: Autores Associados, 2010, p. 152-153.

²¹⁴ REPA, Luiz. **Reconstrução e emancipação: método e política em Jürgen Habermas.** São Paulo: Editora Unesp, 2021, p. 32.

²¹⁵ CARNAÚBA, Maria Érbia Cássia. Sobre a distinção entre a teoria tradicional e a teoria crítica em Max Horkheimer. In: **Kínesis – Revista de Estudos dos Pós-Graduandos em Filosofia**, vol. 2, n° 3, p. 195–204, Abr-2010

²¹⁶ BELLUZZO, Luiz Gonzaga; GALÍPOLO, Gabriel. **Manda quem pode, obedece quem tem prejuízo.** São Paulo: Editora Contracorrente, 2017, p. 203.

negativa" de Theodor Adorno observa-se que é objetivo da teoria crítica desconfiar e revelar o que estava apenas aparente, não se conformando, nem aceitando sem questionar²¹⁷.

Concatenando as ideias dos parágrafos anteriores, verifica-se que é de grande valia para a teoria crítica a identificação das circunstâncias de dominação, as quais, até mesmo, podem ocultar-se nas entrelinhas da teoria tradicional. Tão importante quanto, é o comportamento crítico permanente e a orientação para emancipação.

O resgate destes princípios centrais que fundamentam a teoria crítica parece ser o caminho para se entender como a teoria tradicional ceifou a instrumentalização da razão reflexiva e ensejou a irracionalidade da dominação econômica atual²¹⁸. Não se pretende replicar a teoria crítica exatamente como pensada no século passado, pois esta não serviria totalmente neste momento²¹⁹. Mas, analisar o presente a partir da lente crítica preconizada pela Escola de Frankfurt.

E, o que se apresenta, não é mais a luta de classes entre burgueses e proletários. No cenário atual, não estamos mais diante do modelo clássico²²⁰ de embate entre aqueles que detém os meios de produção e os que vendem sua força de trabalho para sobreviver.

Naquele período, o grande capital se apoio no processo de acumulação pela exploração da força da classe proletária. Porém, com o passar do tempo, a classe trabalhadora se organizou e se estruturou para frear o avanço do capital. Foram aprovadas leis trabalhistas que limitavam a jornada de produção, que concediam férias, que determinavam o pagamento de um saláriomínimo, ensejando o aumento dos custos de produção²²¹.

Em princípio, os donos do capital tentam suprimir estes atos progressistas e manipulam a sociedade. Difundem, nos meandros da teoria tradicional, que haverá perda de competitividade, que os preços dos bens de consumo aumentarão, que o sistema será destruído. Basta lembrar que, no fim da escravidão na cultura algodoeira, alegaram que o preço das roupas aumentaria demasiadamente. Depois, que o fim do trabalho infantil colocaria em risco a

²¹⁷ VILELA, Rita Amélia Teixeira. Teoria crítica e pesquisa empírica: metodologia hermenêutica objetiva na investigação das escola contemporânea. In: LASTÓRIA, Luiz A. Calmon Nabuco; PUCCI, Bruno; ZUIN, Antônio A. S. (Orgs.). Teoria crítica e inconformismo: novas perspectivas de pesquisa. Campinas: Autores Associados, 2010, p. 134-135.

²¹⁸ FABIANO, Luiz Hermenegildo. Teoria crítica e educação: antecedentes sociológicos dos ismos pedagógicos. O novo velho no velho novo ou deste para aquele. In: LASTÓRIA, Luiz A. Calmon Nabuco; PUCCI, Bruno; ZUIN, Antônio A. S. (Orgs.). Teoria crítica e inconformismo: novas perspectivas de pesquisa. Campinas: Autores Associados, 2010, p. 158-159.

²¹⁹ Cf. SANTOS, Boaventura de Sousa. **Renovar a teoria crítica e reinventar a emancipação social**. Tradução Mouzar Benedito. São Paulo: Boitempo, 2007, p. 51.

²²⁰ Por modelo clássico está-se a resgatar Marx e Engels. Cf. ENGELS, Friedrich; MARX, Karl. Manifesto do partido comunista. São Paulo: Expressão Popular, 2008, p.10-11.

221 MONTAÑO, Carlos. **Microempresa na era da globalização.** 2. ed. São Paulo: Cortez, 2001, p. 29.

indústria têxtil. Este cenário catastrófico nunca se apresentou, pois, numa segunda etapa, o capital se reinventa e se readéqua ao novo momento. Ou seja, ainda que os grupos sociais se organizem politicamente e lutem por direitos para impor limites à lógica do lucro acima de tudo, o sistema capitalista se adéqua para funcionar da forma mais eficiente no novo contexto²²².

Convém lembrar que o empresário capitalista incessantemente reforma e revoluciona o modo de produção, mediante novas formas de abastecimento de materiais ou de escoamento da produção, reorganizando a indústria para obter resultados²²³. Sendo assim, a economia capitalista promove constantemente transformações na divisão social do trabalho, nos modos de informação, na percepção dos indivíduos sobre a realidade, nos padrões sociais de ocupação do espaço e de utilização do tempo que melhor concretizem seus objetivos²²⁴.

Na primeira metade do século XX, Horkheimer já nos dava pistas do modelo de produção capitalista que se apresentaria no final daquele século e no início do XXI. Diferentemente da previsão de Marx, não ocorrera o empobrecimento crescente do proletariado, com uma divisão clara entre grande polo de pobreza e outro pequeno de riqueza, mas ocorrera uma melhoria nas condições de vida de parte do operariado, dando luz a novas camadas sociais. Em favor da dominação capitalista, foram criados poderosos mecanismos psicossociais que ensejaram uma diferenciação social no interior do próprio proletariado. Surge, então, uma "aristocracia operária" 225.

Em verdade, Horkheimer descreve uma reação do capital aos limites que lhe foram impostos. Se, no novo cenário, haveria limite de jornadas, férias, salário-mínimo, a grande empresa precisava se reorganizar para eliminar estes novos custos de produção. Assim, vislumbra como solução a ascensão de parcela do proletariado, libertando-o da relação de assalariamento para lhe redirecionar o aumento dos custos. Ou seja, a grande empresa "promove" o funcionário que geria determinado setor de produção a "empresário", o qual passa a ser dono do próprio negócio. Este passará a fabricar o mesmo produto de antes e o venderá para a grande empresa. Na prática, a grande empresa se livra dos novos custos de produção, pois passa a comprar um produto finalizado de uma pequena empresa pelo preço que impõe. E,

²²² CASAGRANDE, Cássio. Com motoristas empregados, o Uber acaba? In: **Jota,** 2021. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/o-mundo-fora-dos-autos/com-motoristas-empregados-o-uber-acaba-01032021. Acesso em: 06 abr. 2021.

²²³ SCHUMPETER, Joseph Alois. **Capitalismo, socialismo e democracia.** Tradução de Luiz Antônio Oliveira de Araújo. São Paulo: Editora da Unesp, 2017, p. 186.

²²⁴ BELLUZZO, Luiz Gonzaga; GALÍPOLO, Gabriel. **Manda quem pode, obedece quem tem prejuízo.** São Paulo: Editora Contracorrente, 2017, p. 179.

²²⁵ NOBRE, Marcos. Max Horkheimer: a teoria crítica entre o nazismo e o capitalismo tardio. In: NOBRE, Marcos (Org.). **Curso livre de teoria crítica.** Campinas: Papirus, 2008, p. 40-41.

o novo "empresário" arcará com todo o custo de produção, desde equipamento a mão-de-obra, ficando com todos os riscos e prejuízos inerentes a este²²⁶.

Pouco a pouco, pôde-se verificar indivíduos (ex-funcionários de grandes empresas) assumindo riscos, reunindo mão-de-obra e capital na instalação de uma pequena empresa, pela mera satisfação de serem chamados de "homens de negócios". Aquele que antes participava do *lumpem-proletariado* (na acepção de Marx), passaria a participar da *lumpem-burguesia* (na acepção de Wright Mills), o nível mais baixo do mundo dos negócios²²⁷.

No modelo de produção anterior, a grande empresa extraia matéria-prima, agregava valor, industrializava o produto e entregava ao consumidor final. No paradigma atual, a grande empresa seleciona e ocupa apenas os elos da cadeia produtiva que lhe possibilitarão a acumulação de riqueza, deixando os riscos e os custos mais elevados para as MPE²²⁸. Veja-se que, neste contexto dominado pelo grande capital, a MPE se insere na cadeia produtiva de forma dependente e subordinada à grande empresa, a qual é responsável por definir os limites e os rumos do pequeno capital²²⁹.

Para extrapolar a teoria, vale um exemplo prático que se desenrola nos tempos atuais. Anteriormente, as grandes redes de varejo se estruturavam em lojas físicas enormes, imobilizavam grande quantidade de estoque, tinham um alto custo com a folha de salários, bem como todas as despesas decorrentes de sua estrutura. Como se nota, a atividade principal destas empresas era o comércio varejista de produtos.

Com o passar dos anos, a atividade destas grandes empresas foi se modificando, conforme as MPE foram aderindo ao método do *e-fulfillment*. Este método abrange todos os procedimentos relacionados à distribuição de produtos para clientes do comércio eletrônico, englobando o fornecimento dos produtos, gerenciamento de estoque, armazenagem, logística e transporte ao destinatário final²³⁰. Aparentemente, um método revolucionário e disruptivo ofertado pelas grandes empresas às MPE, pois estas últimas teriam a comodidade de não mais se preocupar com uma página na *internet* para exibir os produtos, com alugar um espaço para

²²⁶ MONTAÑO, Carlos. **Microempresa na era da globalização.** 2. ed. São Paulo: Cortez, 2001, p. 34-36.

²²⁷ GUERRA, Oswaldo; TEIXEIRA, Francisco. A sobrevivência das pequenas empresas no desenvolvimento capitalista. In: **Revista de Economia Política**, São Paulo, v. 30, n. 1, p. 124-139, mar. 2010.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos; Figueiredo, Tiago Lucena. Carf ou 'Cage': conselho administrativo das grandes empresas? In: **Jota**, 2020. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/carf-ou-cage-conselho-administrativo-das-grandes-empresas-06072020. Acesso em: 05 ago. 2021.

²²⁹ TAGLIASSUCHI, Míriam de Toni. Pequenas empresas: dependência econômica e participação política. In: **Ensaios FEE**, Porto Alegre, v. 8, n. 1, p. 65-99, 1987.

²³⁰ LEITE, Ana Caroline Nascimento. **E-Fulfillment: o caso da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos.** 2018. 127 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Universidade de Brasília, Brasília, 2018, p. 40-43.

armazenar o estoque e nem contratar funcionários para geri-lo, com administrar os pagamentos e com enviar o produto ao destinatário final.

De outro lado, a grande empresa não teria mais de arcar com os custos de estoque, pois a MPE se incumbe de imobilizar o capital e abastecer o portfólio de produtos da plataforma de *marketplace*. Também repassou às MPE os custos das estruturas físicas, porque pagam pelo serviço de armazenagem do estoque em grandes galpões logísticos. As MPE pagam, ainda, pela gestão das vendas, dividindo custos de receitas financeiras. E, por fim, a entrega é realizada pelo sistema de terceirizações e subcontratações, ou seja, outra MPE (ou, mais precisamente, um caminhoneiro autônomo ou motoboy²³¹) entrega ao destinatário final.

Analisemos a atividade desenvolvida hoje pelo Mercado Livre²³², que é feita da mesma maneira pelas outras grandes empresas do ramo. Este fornece uma plataforma de *marketplace*, armazena e gerencia estoques, recepciona pedidos dos consumidores finais, efetiva a cobrança dos valores (Mercado Pago), despacha os produtos e terceiriza a entrega (Mercado Envios). Aos olhos do público geral, estas empresas atuam no comércio varejistas, não obstante se limitam a realizar intermediações de produtos, operações financeiras e transporte.

Como dito em termos teóricos anteriormente: o capital deixou o risco do negócio para as MPE e migrou para os elos da cadeia produtiva que ensejam menor despesa e maior taxa de acumulação.

Na grande mídia, o que se vê sobre esta situação é apenas a aparência da realidade. A teoria tradicional auxilia sedimentando os mecanismos psicossociais, glamourizando o empreendedorismo e fazendo-o parecer o único modo de se atingir o sucesso profissional. A identificação do momento presente, o comportamento crítico e a orientação para a emancipação não reduzem a realidade ao que existe apenas superficialmente²³³. Por isso, pôde-se desvelar o que está por trás desta cultura do empreendedorismo.

Para levar esta estrutura adiante, atualmente, os donos do dinheiro contam com a influência que exercem sobre o processo legislativo dos Estados²³⁴. E, pouco a pouco, o capital

²³¹ No Brasil, vê-se que o dito "empreendedorismo", em boa parte, é uma alternativa ao próprio desemprego. Do total de postos de trabalho ocupados no país, 33% são ocupados em virtude do "autoemprego", que corresponde a parcela da população cuja renda depende dos lucros daquilo que produz (basicamente, população responsável por gerar o próprio emprego). Cf. SEBRAE. **O autoemprego no mundo.** Boletim nº 30, 15 de dezembro de 2020. Disponível

https://bis.sebrae.com.br/bis/download.zhtml?t=D&uid=4f39480e0084d54de09af4dfcdd8ea55. Acesso em: 19 fev. 2021.

²³² Ver modelo de negócio no site da empresa (https://envios.mercadolivre.com.br/mercado-envios-full).

²³³ SANTOS, Boaventura de Souza. Porque é tão difícil construir uma teoria crítica. In: **Revista Crítica de Ciências Sociais**, Coimbra, n. 54, p. 197-215, jun. 1999.

²³⁴ BELLUZZO, Luiz Gonzaga; GALÍPOLO, Gabriel. **Manda quem pode, obedece quem tem prejuízo.** São Paulo: Editora Contracorrente, 2017, p. 184.

vai enunciando normas jurídicas para construir artesanalmente o mercado que favoreça de forma mais eficiente o processo de acumulação²³⁵. O que aparenta ser uma cadeia produtiva naturalmente construída ao longo do tempo, na realidade, encobre um projeto do grande capital.

E, para manutenção deste projeto, os poderosos continuam a perverter o direito, utilizando-o recorrentemente para conferir aparência jurídica à espaços arbitrários, mascarando as intenções unilaterais²³⁶. Nas palavras de Habermas, o direito constitui, preserva, complementa, substitui e compensa o modo de produção capitalista²³⁷. É a partir deste paradigma que será analisado o regime especial tributário que foi dispensado a estas empresas.

Na aparência, como já exposto detalhadamente no capítulo anterior, o "Simples Nacional: tal qual a jabuticaba, é brasileiro e faz sucesso"²³⁸. No entanto, qualquer política pública, além dos efeitos diretos, produz efeitos indiretos e menos aparentes²³⁹. Por isso, suspeita-se que este regime especial, como se verá ao longo deste capítulo, é na realidade um destes instrumentos lançados em normas jurídicas para perpetuação do grande capital.

Faz-se crer que o Simples Nacional é uma opção para as MPE e que é o único caminho possível para se dispensar tratamento diferenciado e favorecido a estas, quando, de fato, as MPE são empurradas para este regime (por falta de opção), o qual não passa de um mecanismo de controle cujo fim é mantê-las em conformidade com o projeto de acumulação das grandes empresas.

Movidos pelo comportamento crítico e orientados para a emancipação, analisar-se-á, no próximo tópico, se o Simples Nacional é realmente uma opção para as MPE e, nos subsequentes, se este é utilizado para controle destas empresas.

_

²³⁵ COUTINHO, Diogo Rosenthal; MOUALLEM, Pedro Salomon. Arquitetura de mercados como processo social: trazendo o direito para a sociologia econômica institucionalista. In: **Revista Brasileira de Sociologia**, vol. 09, nº 22, p. 111-144, mai-ago/2021.

²³⁶ RODRÍGUEZ, José Rodrigo. As figuras de perversão do direito: para um modelo crítico de pesquisa jurídica empírica. In: **Revista Prolegómenos Derechos y Valores**, Bogotá, v. 19, n. 37, p. 99-124, jan.-jun. 2016.

²³⁷ Este trecho se trata de tradução livre de GRAU da obra: HABERMAS, Jürgen. Legitimationsprobleme im Spätkapitalismus. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1973, p. 77-79. Cf. GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juízes:** (a interpretação/aplicação do direito e dos princípios). 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 15. ²³⁸ De fato, não há regime de apuração de tributos similar em nenhum outro país. Cf. QUICK, Bruno. Simples Nacional: tal qual a jabuticaba, é brasileiro e faz sucesso. **10 anos do Simples Nacional – Cadernos FGV Projetos**, Rio de Janeiro, Ano 11, n. 29, p. 62-71, dez. 2016.

²³⁹ MANKIW, Nicholas Gregory. **Introdução à economia.** Tradução de Allan Vidigal Hastings, Elisete Paes e Lima e Ez2 Translate. São Paulo: Cengage, 2021, p. 7.

2.2 O Sistema Tributário Nacional e as "opções fiscais" disponíveis às pequenas empresas

Ao iniciar uma atividade, além de escolher o endereço comercial, obter licenças de funcionamento, selecionar funcionários, cotar fornecedores, idealizar um modelo de negócio, eleger fontes de financiamento, a MPE também deve escolher a organização societária e o regime fiscal pelo qual irá apurar os tributos incidentes sobre a atividade empresarial a ser desenvolvida.

Em muitos casos, o empresário sequer sabe que deve fazer estas escolhas, pois o contador (ou, o advogado) contratado já lhe apresenta uma formatação societária e fiscal padrão, dando a entender que a sociedade limitada e o Simples Nacional seriam as únicas opções existentes. Assim, a MPE inicia as atividades sem ponderar o modelo de negócio com os regimes societários e fiscais disponíveis. Isso é um problema?

Na prática, se a empresa não tiver perspectiva de crescimento, principalmente se o faturamento anual estiver estagnado até o limite de R\$ 3.600.000,00 (considerando o limite de apuração do ICMS e do ISSQN pelo Simples Nacional), realmente, não há problema, porque não haverá (salvo raras exceções) outra opção mais vantajosa do que a formatação padrão referida²⁴⁰. Portanto, este tópico cuidará de investigar se existem opções fiscais pelas quais a MPE poderá livremente escolher ou se a escolha pelo Simples Nacional é praticamente compulsória.

Neste contexto, as opções fiscais são, nada mais, do que alternativas criadas pelo legislador, propositalmente formuladas e colocadas à disposição do contribuinte, o qual poderá as utilizar de acordo com sua conveniência²⁴¹. Logo, a escolha do regime tributário entre as opções disponíveis não guarda qualquer relação com abuso de direito ou com fraude à lei²⁴², mas de mera escolha dentre as opções simultaneamente válidas.

Há um certo grau de liberdade dispensado pela lei ao contribuinte, que poderá ponderar e escolher como apurará seus tributos. Porém, haveria uma verdadeira escolha entre uma opção e outra, quando se identifica que há um abismo entre os custos para apuração pelo Simples Nacional e o custo para apuração pelos demais regimes? E, aqui, não se refere apenas ao valor do próprio tributo, mas todos os demais custos para apuração e declaração.

²⁴⁰ PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 468.

²⁴¹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. p. 104.

²⁴² DE PAULA, Débora Giotti. O planejamento tributário como instrumento de competitividade empresarial. In: **Revista De Finanças Públicas, Tributação E Desenvolvimento**. Vol. 6, n°. 7, 2018.

Pelo que se verá na comparação entre os regimes tributários, não aparenta que haja esta possibilidade de escolha pela MPE, porque esta sequer chega a considerar as demais opções. A apuração pelos regimes normais é tão distante da realidade da MPE, que a opção fiscal considerada por estas empresas não passa do Simples Nacional.

Esta situação ocorre, principalmente, porque o tratamento diferenciado e favorecido para as MPE não se deu por uma simplificação dos regimes normais de apuração, considerando certa progressividade a depender do porte empresarial. Prezou-se por manter os regimes normais para grandes empresas e, paralelamente, um regime especial opcional para as MPE²⁴³. Logo, os regimes normais de apuração de tributos não são próprios para as MPE, restando apenas o Simples Nacional.

Há quem possa se insurgir e contestar o quanto dito, como tem feito o Supremo Tribunal Federal em diversas oportunidades²⁴⁴, alegando que há sim poder de escolha e que cabe à MPE ponderar entre o ônus e o bônus de cada opção. Assim, vale a passagem por cada uma das supostas opções para se concluir se realmente existem opções fiscais para as MPE.

A escolha do regime fiscal pelo qual a MPE (ou qualquer empresa) irá apurar seus tributos inicia-se com a delimitação do método de apuração do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ), pois esta opção definirá como os demais tributos irão incidir sobre a atividade empresarial²⁴⁵. Em outras palavras, a escolha de um método para apuração do IRPJ (ou de outro) ensejará consequências para a MPE, porque a submeterá ao recolhimento de alguns tributos de uma forma ou de outra.

Logo, escolher a forma de apuração do IRPJ, não se limita a uma decisão de apuração apenas deste tributo, pois condicionará o regime de apuração do PIS, da COFINS, da CSLL, do IPI, da CPP, do ICMS e do ISS. Portanto, esta decisão [escolha do método de apuração do IRPJ] é crucial e não pode ser tomada sem a devida ponderação com as atividades da empresa, visto que impactará diretamente em todos os custos vinculados às obrigações principais e acessórias. Caso a escolha tomada não seja condizente com o porte da empresa e com as atividades

https://www.conpedi.org.br/publicacoes/y0ii48h0/1vtu3xbu/7KXI8490w5Vl6sGk.pdf>. Acesso em: 26 mai. 2020.

²⁴³ Cf. MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos; PATTON, Ana Laura Javaroni. Pequenas empresas, ICMS e Comércio Eletrônico: a regulação inconstitucional do CONFAZ. In: XXV Encontro Nacional do CONPEDI, 2016, Brasília/DF. Disponível em:

²⁴⁴ Vide, por exemplo, os acórdãos lavrados nos RE 1.199.021/SC, RE 595.921/RS, RE 970.821/RS, AgR RE 1.009.816/SC.

²⁴⁵ CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento Tributário na Prática: gestão tributária aplicada**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 20.

desenvolvidas, no longo prazo, poderá ensejar grave desequilíbrio financeiro, contribuindo com o aumento da taxa de mortalidade das empresas²⁴⁶.

Atualmente, existem três métodos disponíveis às empresas para apuração do IRPJ: real, presumido ou Simples Nacional²⁴⁷. Para efetivar a escolha, primeiramente, deve-se verificar se a empresa não é obrigada por lei a utilizar um método específico ou se não está vetada de escolher algum destes. Como já visto no capítulo anterior, existem diversas hipóteses de restrição de acesso ao Simples Nacional, de modo que a empresa deverá escolher pelo método real ou presumido. Da mesma forma, o artigo 14 da Lei 9.718/98²⁴⁸ prevê que, em algumas situações, as pessoas jurídicas são obrigadas a apurarem o IRPJ pelo método real, não podendo se valer do método presumido ou do Simples Nacional. Nesta última circunstância, não há uma escolha, propriamente dita, visto que há um dever de se utilizar o método real.

Assim, pode-se identificar três grupos distintos de empresas: aquelas que devem necessariamente apurar o IRPJ pelo método real; aquelas não podem optar pelo Simples Nacional e podem escolher entre o método real ou presumido para apuração do IRPJ; e aquelas que podem escolher por qualquer um dos três métodos.

O primeiro grupo é composto pelas empresas que se enquadram nas imposições do já mencionado artigo 14 da Lei 9.718/98. No segundo, tem-se as empresas que não estão obrigadas

_

²⁴⁶ "Quanto às relações entre empreendedorismo e tributação, os resultados da regressão mostram uma probabilidade superior a 82% na associação entre a mortalidade das empresas no Rio Grande do Sul e a carga tributária no Brasil, e a alta tributação é responsável por mais de 50% da explicação na mortalidade dessas empresas. O trabalho econométrico possibilitou projetar o impacto da tributação na mortalidade das empresas. Para ser mais preciso, os resultados demonstram que para cada 1% de aumento na carga tributária a quantidade de empresas que fechariam suas portas cresceria em 5,03%." Cf. AZEVEDO, Teisitel Peres; MACHADO, Débora Gomes; SILVA, Rogério Piva. O impacto gerado pela tributação no empreendedorismo. In: **ConTexto**, Porto Alegre, v. 7, n. 12, 2° semestre 2007.

²⁴⁷ Âqui se desconsidera a apuração do lucro pelo método arbitrado, por não se tratar de uma escolha da empresa, mas de uma imposição da autoridade administrativa em caso de fiscalização, bem como não se tratará das entidades isentas ou imunes. Cf. PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 318.

²⁴⁸ Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

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

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. 2° da Lei n° 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.

ao método real e aquelas que não podem optar pelo Simples Nacional. E, o último, é composto exclusivamente por MPE, já que se enquadram no limite de faturamento do Simples Nacional (ressalvadas as demais hipóteses de vedação de acesso ao regime).

Sendo as MPE objeto-alvo deste trabalho, consideraremos este último grupo como referencial para os próximos tópicos. Além do que, para analisarmos os três métodos de apuração do IRPJ e os comparar, só seria possível se elegêssemos como referencial um grupo de empresas que, supostamente²⁴⁹, pudesse optar por todos: as MPE.

2.2.1 A opção pelo método real

Posto isso, digamos que uma MPE está para iniciar suas atividades e escolha apurar o IRPJ pelo método real. Afinal, o que isto significa? Quais são as consequências desta escolha? Antes de responder a estas duas perguntas, uma premissa precisa ser estabelecida: o que é e sobre o que incide o imposto de renda da pessoa jurídica?

Com base no inciso III, do artigo 153, da Constituição Federal²⁵⁰, e na forma dos artigos 43, 44 e 45 do Código Tributário Nacional²⁵¹, a União poderá instituir o imposto de renda. Numa leitura destes dispositivos, conseguimos identificar o arquétipo constitucional mínimo do tributo e os signos próprios da lei complementar: fato gerador, base de cálculo e contribuintes.

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

²⁴⁹ Há de se destacar que, em teoria, é possível para as MPE optar por qualquer dos três métodos. Mas, racionalmente, na linha conduzida por este capítulo, não há como se falar em opção por algo que está totalmente fora da realidade das MPE, por isso o emprego do termo "supostamente".

²⁵⁰ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

III - renda e proventos de qualquer natureza;

^(...)

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

²⁵¹ Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

^{§ 1}º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

^{§ 2}º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis. Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Trata-se, portanto, de imposto que incide sobre a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza. Disponibilidade econômica corresponde a "rendimento (ou provento) realizado", entendido como dinheiro em caixa. Já a disponibilidade jurídica remete a "rendimento (ou provento) adquirido", entendido como aquele ao qual o beneficiário tem título jurídico que lhe permite obter a respectiva realização em dinheiro. Ambas as hipóteses correspondem ao fato gerador do imposto de renda. Desta forma, o conceito de renda tributável posto nos dispositivos analisados abarca todas as figuras específicas de rendimentos, os quais podem ser compreendidos como espécies ou tipos de ganhos tributados, incluindo o ganho realizado pelas pessoas jurídicas: o lucro²⁵².

O lucro é a renda auferida pela pessoa jurídica durante determinado período, sendo que sua disponibilidade se enquadra no conceito do fato gerador previsto no Código Tributário Nacional²⁵³. Numa outra perspectiva, pode-se depreender que é o acréscimo patrimonial obtido em certo lapso de tempo, proveniente da ação praticada pela pessoa jurídica que enseja a renda auferida²⁵⁴.

Chegados aqui, sedimenta-se que o IRPJ é um imposto que incide sobre a disponibilidade²⁵⁵ econômica ou jurídica adquirida pela pessoa jurídica, outrora denominada lucro. Remanescendo, consequentemente, a delimitação do lucro tributável, ou seja, o caminho para se encontrar a base de cálculo do imposto.

Neste cenário, verifica-se que o método de apuração (real, presumido ou simples nacional) do IRPJ está diretamente relacionado com a base de cálculo do tributo. Então, respondendo à primeira pergunta, escolher apurar o IRPJ pelo método real significa, a princípio, definir uma das possíveis bases de cálculo deste imposto.

O artigo 6º do Decreto-Lei 1.598/77²⁵⁶ define que a base de cálculo do IRPJ apurada pelo método real será o resultado (lucro ou prejuízo obtido a partir do resultado líquido lançado

²⁵² SOUSA, Rubens Gomes de. Imposto de Renda – Despesas não dedutíveis pelas pessoas jurídicas – Seu tratamento fiscal como lucros distribuídos se refere à própria sociedade e a seus sócios ou acionistas. In: **Pareceres** – **Imposto de Renda.** São Paulo: Resenha Tributária, p. 66-70, 1975.

²⁵³ REIS, Sebastião Alves dos. O fato gerador do imposto de renda. In: BRITO, Edvaldo; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Direito tributário: impostos federais.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, v.3, p. 717.

²⁵⁴ Cf. CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos).** 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 49.

Pode-se dizer que o fato gerador só "ocorre quando um novo direito for acrescido ao patrimônio do contribuinte", porque a "mera expectativa de direito não resulta na aquisição da disponibilidade erigida pelo art. 43 do Código Tributário Nacional". Cf. GUTIERREZ, Miguel Delgado. Imposto de renda: princípios da Generalidade, da Universalidade e da Progressividade. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 74.

²⁵⁶ Art 6° - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

na escrituração comercial) do período de apuração, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda. Assim sendo, a opção pelo método real pressupõe que a pessoa jurídica tenha contabilidade organizada, escriturando os livros comerciais com estrita observância dos princípios contábeis e fiscais, pois esta ensejará o resultado que será a base para apuração do imposto de renda²⁵⁷.

Não obstante, esta escolha não significa apenas definir a base de cálculo do próprio IRPJ, pois ensejará outras consequências, condicionando o recolhimento dos demais tributos por certos regimes, como já dito, e aumentando a complexidade do cumprimento das obrigações acessórias.

Nos próximos dois tópicos, responderemos, então, a segunda pergunta posta, observando as consequências da escolha do método real para apuração do IRPJ, sob o paradigma das obrigações principais e acessórias.

^{§ 1}º - O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

^{§ 2}º - Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

^{§ 3}º - Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;

c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.

^{§ 4° -} Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

^{§ 5° -} A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou

b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

^{§ 6° -} O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4°.

^{§ 7° -} O disposto nos §§ 4° e 6° não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência. ²⁵⁷ NEVES, Silvério das; SILVA JUNIOR, Francisco Aguiar; VICECONTI, Paulo. **Curso prático de imposto de renda da pessoa jurídica e tributos conexos (CSLL, PIS e COFINS)**. 15. ed. São Paulo: FISCOSoft Editora, 2013, p. 23.

2.2.1.1 Considerações sobre as obrigações principais

No primeiro capítulo, este trabalho já se ocupou em conceituar obrigações principais e acessórias, bem como diferenciá-las, razão pela qual não o fará novamente nesta oportunidade. Assim, parte-se diretamente ao ponto fulcral da questão: quanto custa optar pelo método real para fins de apuração do imposto de renda (desconsiderando aqui os custos com obrigações acessórias) e quais são os demais custos de obrigações principais decorrentes desta opção?

A definição da base de cálculo do IRPJ pelo método real é produto do resultado na contabilidade (receita menos despesas seguindo o princípio da confrontação ganhos menos o consumo ou gasto atrelado ao ganho) ajustado de acordo com o que a legislação do imposto de renda entende que pode ou não pode (receitas) e deve ou não deve (despesas) ser considerado na base de cálculo. Por isso, pode-se dizer que o lucro tributável (base de cálculo do IRPJ pelo método real) é resultado dos ajustes realizados no lucro contábil²⁵⁸.

A empresa que apurar o IRPJ desta forma deverá escriturar o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), o qual tem a finalidade de demonstrar estes ajustes realizados no lucro contábil para se atingir o lucro tributável, conforme artigo 8°, do Decreto-Lei 1.598/77. Os ajustes são realizados por meio de adições (despesas contabilizadas que não são aceitas pelo fisco e receitas exigidas pelo fisco e não contabilizadas em receitas) e de exclusões (receitas contabilizadas que não são exigidas pelo fisco e despesas aceitas pelo fisco e não contabilizadas em despesa) no lucro contábil²⁵⁹, as quais estão sistematizadas nos artigo 260 e 261 do Decreto 9.580/2018. Ainda, será possível excluir do lucro contábil os prejuízos acumulados, com a limitação a 30% do lucro ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, com exceção das pessoas jurídicas que desempenhem atividade rural, as quais não enfrentam qualquer limitação de percentual²⁶⁰.

Definida a base de cálculo, sobre esta incidirá a alíquota de 15% (quinze por cento) prevista no artigo 3º da Lei 9.249/95. E, caso o lucro tributável suplante o montante mensal de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) haverá incidência da alíquota adicional de 10% (dez por cento) prevista no §1º do artigo 3º da Lei 9.249/95. Não há qualquer proporcionalidade nas alíquotas, que, com exceção do adicional de 10%, aplicam-se no mesmo patamar a uma pequena ou a uma grande empresa.

²⁵⁸ PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 336.

²⁵⁹ PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 336.

²⁶⁰ HALAH, Lucas Issa. **Tributação da renda no agronegócio.** São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 215.

A empresa poderá optar por realizar esta apuração de duas maneiras: trimestralmente ou anualmente. Se trimestralmente, o encerramento do período de apuração se dará nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, e o tributo deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao encerramento ou parcelados em três quotas iguais e sucessivas, com acréscimo de juros a partir da segunda cota²⁶¹.

Se anualmente, o período de apuração se encerrará no último dia do ano calendário, porém a empresa deverá fazer pagamentos mensais por estimativa, os quais consistirão em antecipação do IRPJ que seria devido ao final do exercício²⁶². Esta antecipação mensal pode ser feita por estimativa pura, calculada de acordo com os coeficientes de presunção aplicáveis à apuração do IRPJ pelo método presumido, ou por balancete de suspensão ou de redução, mediante demonstração mensal do resultado até o momento. Ao final do exercício, será realizado o ajuste anual, havendo saldo a pagar, se os valores antecipados não foram suficientes para fazer frente ao valor do imposto apurado, ou a recuperar, se os valores antecipados superaram o total devido no exercício²⁶³.

Com a escolha da apuração do IRPJ pelo método real, a CSLL também será apurada desta forma, de tal maneira que a base de cálculo será resultado dos ajustes no lucro contábil, considerando as adições e as exclusão previstas na legislação da contribuição social sobre o lucro líquido²⁶⁴. Referidos ajustes serão lançados no livro de apuração da base de cálculo da CSLL (LACS). Ademais, a periodicidade de declarações e recolhimentos, trimestral ou anual, seguirá o que definido para o IRPJ, conforme artigos 28 e 30 da Lei 9.430/96.

Outra consequência da escolha pelo método real se verifica na apuração do PIS e da COFINS, pois, em regra, a opção por este método de apuração do IRPJ sujeita os contribuintes ao regime não-cumulativo das contribuições. Somente será mantido no regime cumulativo do PIS e da COFINS, as empresas que, mesmo optantes pelo método real, tenham sido expressamente listadas como exceção no artigo 8 da Lei 10.637/02 (PIS) e no artigo 10 da Lei 10.833/03 (COFINS).

E, caso sujeita à incidência não-cumulativa²⁶⁵, a empresa deverá recolher o PIS numa alíquota de 1,65% (artigo 2 da Lei 10.637/02) e a COFINS de 7,6% (artigo 3 da Lei 10.833/03)

²⁶¹ Cf. Artigo 1°, da Lei 9.430/96.

²⁶² Cf. Artigo 2°, da Lei 9.430/96.

²⁶³ Cf. NEVES, Silvério das; SILVA JUNIOR, Francisco Aguiar; VICECONTI, Paulo. **Curso prático de imposto de renda da pessoa jurídica e tributos conexos (CSLL, PIS e COFINS**). 15. ed. São Paulo: FISCOSoft Editora, 2013, p. 31-39.

²⁶⁴ Cf. Artigo 2°, da Lei n° 7.689/88.

²⁶⁵ Apenas para pontuar que este é o regime geral do PIS e da COFINS não-cumulativo, mas, existem diversos regimes especiais de apuração destas contribuições, devendo-se verificar se o produto industrializado ou

que incidirão sobre a receita bruta da empresa, descontados os créditos presumidos do imposto, tal qual autorizado pelos artigos 3º das respectivas leis. Entretanto, não se trata do mesmo mecanismo de apuração de créditos previsto na legislação do ICMS e do IPI.

Logo, optar pelo método real extrapola a própria apuração e os custos atinentes ao IRPJ e a CSLL, pois impactam diretamente na apuração do PIS e da COFINS. Para empresas prestadoras de serviço, por exemplo, que não possuem volume expressivo de créditos, isto pode significar um aumento expressivo da carga tributária, que é majorada de 3,65% (como será exposto nos próximos tópicos) para 9,25% sobre a receita bruta.

Ademais, diferentemente da opção pelo Simples Nacional²⁶⁶, neste caso, o IPI, as contribuições sobre a folha de salários (contribuições previdenciárias e devidas a terceiros), o ICMS e o ISS serão apurados e recolhidos pelos regimes normais.

No caso do IPI, este somente será devido sobre pelo importador, pelo industrial ou pelo estabelecimento equiparado a industrial (artigo 24 do Decreto 7.212/2010), portanto, não são todas as empresas que se sujeitam ao recolhimento deste imposto. Como se trata de tributo não-cumulativo, o contribuinte poderá descontar os créditos apurados nas entradas em seu estabelecimento (artigo 225 do Decreto 7.212/2010) do débito calculado a partir da incidência das alíquotas previstas na Tabela do IPI (TIPI), anexa ao Decreto nº 8.950/16, sobre as saídas do estabelecimento.

Os últimos tributos federais que podemos enumerar são aqueles incidentes sobre a folha de salário²⁶⁷: contribuição previdenciária (cota patronal), contribuição para o grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT) e as contribuições devidas a terceiros (Salário-Educação, INCRA, SEBRAE, SESI, SENAI, SESC, SENAC, SEST, SENAT, dentre outras).

A contribuição previdenciária incide no patamar de 20% (vinte por cento) sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais²⁶⁸. Já a GILRAT incide no patamar de 1%, 2% ou 3%, a depender do grau de incidência de incapacidade laborativa

comercializado ou serviço prestado não está sujeito a sistemática de apuração própria ou a alíquotas diferenciadas. Por exemplo, a Lei 13.097/15 disciplinou um regime de PIS/COFINS não-cumulativo próprio para as bebidas frias. Outro exemplo, a Lei 10.147/00 previu uma forma de apuração de PIS/COFINS não-cumulativa própria para medicamentos. Ou seja, exemplos não faltam de regimes de apuração especial de PIS/COFINS para certos produtos.

²⁶⁶ Com exceção daqueles casos em que, mesmo optando pelo Simples Nacional, a MPE deve recolher o ICMS, o ISS e a CPP "por fora" do regime especial.

²⁶⁷ Em virtude do necessário recorte temático, não está a se considerar as contribuições devidas pelo empregador rural.

²⁶⁸ Cf. Incisos I e III do artigo 22 da Lei 8.212/91.

decorrente dos riscos ambientais do trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos²⁶⁹. E, por fim, as contribuições devidas a terceiros, estão detalhadas nos artigos 109 e seguintes da Instrução Normativa RFB nº 971/09, sendo que incide sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada a empregados e trabalhadores avulsos, no patamar médio de 5,8% ²⁷⁰, variando a destinação da arrecadação (se ao SESI e SENAI, se ao SEST e SENAT, por exemplo) a depender da atividade preponderante desenvolvida pela empresa.

Encerrados os tributos federais incidentes sobre a atividade empresarial, serão analisados o ICMS e o ISSQN, apurados pelos regimes normais. Vale lembrar que, a MPE optante pelo Simples Nacional, se sujeitará aos regimes normais destes impostos, como ora exposto, caso ultrapasse o sublimite previsto no artigo 13-A, da Lei Complementar 123/06.

No regime normal do ICMS, conhecido como regime periódico de apuração, a empresa deverá, ao final de cada mês, apurar os débitos do imposto, mediante aplicação de alíquota de 18% sobre o valor da operação de saída de mercadorias do estabelecimento²⁷¹. Estes débitos serão quitados pela compensação com créditos apurados nas entradas no estabelecimento (do mesmo período ou períodos anteriores) ou com pagamento em dinheiro (quando os créditos não forem suficientes), autorizando-se a transferência de créditos para o período posterior, quando estes superarem os débitos, numa espécie de conta corrente fiscal²⁷².

Já o ISSQN, incide sobre o preço do serviço prestado²⁷³, sem a possibilidade de descontar créditos. As alíquotas variam entre 2% e 5% a depender do tipo de serviço realizado pela empresa e considerando o quanto previsto na legislação de cada Município. Isto é, assim como no caso do ICMS, não há uma padronização de alíquotas, pois estas podem variar no patamar referido a depender da escolha do Município.

²⁶⁹ Cf. Inciso II do artigo 22 da Lei 8.212/91.

²⁷⁰ Algumas atividades possuem alíquotas inferiores a 5,8% conforme artigo 109-C da Instrução Normativa RFB nº 971/09.

²⁷¹ Vale apontar que o ICMS incide não só sobre operações de circulação de mercadorias, mas também sobre serviços de transporte interestadual e de telecomunicações. Além disso, a alíquota base do imposto é 18%, mas existem operações que se sujeita a alíquotas de 7%, 12% e 25% (por exemplo), razão pela qual se deve consultar a legislação de cada Estado para se identificar as alíquotas disciplinadas para cada situação. No caso do Estado de São Paulo, a base de cálculo e as alíquotas estão previstas nos artigo 24 a 34 da Lei Estadual/SP nº 6.374/89.

²⁷² Cf. CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 454-458.

²⁷³ Para apuração deste tributo, deve-se verificar se o serviço prestado não está sujeito a alguma dedução da base de cálculo, como prestações de serviço com fornecimento de material, conforme exceções da Lei Complementar 116/03.

Ainda, estão sujeitas às mesmas obrigações principais devidas pelas empresas optantes pelo Simples Nacional, mas que foram excepcionadas do regime especial por força do §1°, do artigo 13, da Lei Complementar 123/06²⁷⁴.

Desta forma, respondendo à pergunta posta inicialmente, optar pela apuração do IRPJ pelo método real, "custa" em primeiro lugar, definir, ao menos em bases de cálculo: lucro tributável (IRPJ e CSLL), receita bruta subtraída dos créditos autorizados pela legislação do PIS e da COFINS, folha de salários (contribuição previdenciária, GILRAT e contribuições devidas a terceiros), valor dos produtos industrializados menos os créditos aceitáveis pela legislação do IPI, valor das operações de circulação de mercadoria e da prestação de serviços reduzidos os créditos aceitáveis pela legislação do ICMS e o preço do serviço (ISSQN). Em segundo lugar, o custo direto dos tributos está refletido nas alíquotas apontadas anteriormente.

2.2.1.2 Considerações sobre as obrigações acessórias

Para declarar e apurar todos estes tributos, a empresa deverá cumprir uma série de obrigações acessórias cujo nível de complexidade supera em muito aquele previsto no Simples Nacional. Logo, além das obrigações acessórias ditas anteriormente no tópico "1.3.2.3 Obrigação acessória no Simples Nacional" (com exceção das obrigações próprias do regime especial, como a PGDAS-D, DAS, DEFIS, DeSTDA, por exemplo), a empresa deverá entregar outras específicas à apuração de cada um dos tributos decorrentes da opção pelo lucro real.

Com a entrada em vigor do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), instituído pelo Decreto nº 6.022/07, pouco a pouco, fora ocorrendo a unificação das atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração contábil e fiscal dos empresários e das pessoas jurídicas, inclusive imunes ou isentas, em fluxo único, computadorizado, de informações. Atualmente, quase a integralidade das declarações contábeis e fiscais são prestadas exclusivamente no ambiente SPED, com

²⁷⁴ Ver tópico "1.3.2.2 Obrigação principal no Simples Nacional" em que se descrevem as obrigações principais incidentes sobre a MPE e que não estão compreendidas na apuração pelo regime especial, tais quais: IR-retenções, Contribuição previdenciária (retenção da cota do funcionário), substituição tributária, FGTS, tributos não incidentes sobre a atividade empresarial propriamente dita e etc.

Vale adotar a palavra custo entre aspas porque não há valor específico e direto a ser pago para definição da base de cálculo dos tributos, mas as empresas despendem valor significativo com sistemas de gestão, contadores, advogados e outros profissionais capacitados em planejamento tributário para atender aos interesses do fisco.

²⁷⁶ Importante lembrar que a empresa também deve se atentar as bases de cálculo relativas a tributos não compreendidos nesta análise, como hipóteses de retenção e de tributos não incidentes sobre atividade empresarial.

exceção das declarações do ICMS e do ISS que continuam sendo exigidas também em ambientes eletrônicos próprios por alguns Estados e Municípios²⁷⁷.

Então, considerando o SPED, na sequência, iremos analisar como a empresa optante pela apuração do IRPJ pelo método real, deverá prestar as declarações decorrentes dos tributos elencados no tópico anterior: IRPJ e CSLL (lucro real), PIS e Cofins não-cumulativo, Contribuições Previdenciárias, GILRAT e devidas a terceiros, IPI, ICMS e ISSQN.

Para fins de apuração e declaração do IRPJ e da CSLL pelo método real, como já exposto no tópico anterior, a empresa deverá escriturar contabilidade organizada em livro diário e razão (artigos 272 a 274 do Decreto 9.580/2018), demonstrar o resultado do exercício, os lucros e prejuízos acumulados e elaborar balanço patrimonial (artigo 286 do Decreto 9.580/2018), organizar livros registro de inventário e de entradas e apresentar o lucro tributável no LALUR (artigo 275 do Decreto 9.580/2018).

Estas informações serão prestadas, anualmente, no ambiente SPED, parte no módulo da Escrituração Contábil Digital (ECD)²⁷⁸, no que tange às obrigações contábeis decorrentes da legislação comercial, e parte na Escrituração Contábil Fiscal (ECF)²⁷⁹, no que tange às obrigações decorrentes da legislação do IRPJ e da CSLL.

Estas declarações são prestadas no exercício subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores. Porém, durante o ano-calendário da ocorrência dos fatos geradores, a empresa deverá apurar gerencialmente os dois tributos e recolhê-los dentro dos prazos de vencimento mensal (apuração anual) ou trimestral (apuração trimestral), mediante emissão de guia DARF com código de receita correspondente e apresentação da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF)²⁸⁰. Isto é, a ECD e a ECF apresentadas no ano subsequente somente explicitam ao fisco a apuração e o recolhimento no ano anterior destes dois tributos.

No que tange ao PIS e a Cofins não-cumulativos, a empresa deverá apurar, mensalmente, os débitos e os créditos das contribuições, emitir guia DARF, recolher o valor dentro do prazo de vencimento e apresentar o valor consolidado devido na DCTF. Também, mensalmente, a empresa prestará as informações detalhadas da apuração (identificação de todas as operações mensais, detalhando entradas e saídas, quais dão direito a crédito e em que alíquota, quais são os débitos e alíquotas aplicáveis e o resultado a recolher ou a restituir após

²⁷⁷ Pode-se citar como o exemplo do Estado de São Paulo, que ainda exige a apresentação da GIA e da GIA-ST, documentos que contêm as mesmas informações do SPED ICMS/IPI. E, no caso dos Municípios, a declaração do ISSQN continua ocorrendo em ambiente próprio do ente municipal, com exceção dos contribuintes deste imposto localizado no Distrito Federal, os quais irão prestar as informações no Bloco B do SPED ICMS/IPI.

²⁷⁸ Cf. Instrução Normativa RFB nº 2.003, de 18 de janeiro de 2021.

²⁷⁹ Cf. Instrução Normativa RFB nº 2.004, de 18 de janeiro de 2021.
²⁸⁰ Cf. Instrução Normativa RFB nº 2.005, de 29 de janeiro de 2021.

confronto de débitos e créditos) no ambiente SPED no módulo Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep e para a Cofins (EFD-Contribuições).

No que tange à Contribuição Previdenciária (cota patronal), à GILRAT e àquelas devidas a terceiros, até o dia 15 de cada mês, as informações para composição da base de cálculo do mês anterior serão prestadas no módulo Sistema de Escrituração Digital das Obrigações Fiscais, Previdenciárias e Trabalhistas (e-Social)²⁸¹ e, para empresas que optaram pela CPRB, no módulo da Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais (EFD-Reinf)²⁸². Consolidadas as apurações, o valor é declarado na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais Previdenciários e de Outras Entidades e Fundos (DCTFWeb)²⁸³, a qual também deverá ser transmitida até o dia 15 do mês subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores. Por fim, deverá ser emitida a DARF para recolhimento dos tributos até o dia 20.

Com relação ao IPI e o ICMS, ambos serão apurados e declarados mensalmente no módulo Escrituração Fiscal Digital ICMS/IPI (EFD-ICMS/IPI)²⁸⁴, o qual compreende: o livro registro de entradas, o livro registro de saídas, o livro registro de inventário, o livro registro de apuração do ICMS, o livro registro de apuração do IPI, o livro registro de controle da produção e do estoque e o documento de controle de crédito de ICMS do ativo permanente (CIAP).

Apesar da escrituração neste módulo do SPED, a empresa deverá também declarar o valor do IPI na DCTF e recolher o tributo em DARF dentro do prazo de vencimento. Já no caso do ICMS, para as empresas localizadas em estados que ainda não dispensaram a escrituração da GIA e GIA-ST, deverão também apresentar estes documentos ao fisco estadual e recolher os tributos em DARE.

Quanto ao ISSQN, a empresa deverá se atentar ao sistema próprio de declaração de cada município, sendo que alguns adotam a declaração eletrônica de serviços, porém outros adotam outros ambiente de transmissão e declaração.

Assim, além das obrigações acessórias a que as empresas já estão sujeitas quando da opção pelo Simples Nacional, optar pelo método real significa ter de arcar com os ônus de escriturar e transmitir no ambiente SPED: ECD, ECF, EFD-Contribuições, e-Social, EFD-Reinf²⁸⁵, EFD-ICMS/IPI. Além disso, deverá entregar a DCTF, DCTFWeb, GIA e GIA-ST (se

²⁸¹ Cf. Decreto nº 8.373/14.

²⁸² Cf. Instrução Normativa RFB nº 2.043, de 12 de agosto de 2021.

²⁸³ Cf. Instrução Normativa RFB nº 2.005, de 29 de janeiro de 2021.

²⁸⁴ Cf. Ajuste SINIEF n° 2, de 3 de abril de 2009.

²⁸⁵ Esta escrituração só deverá ser feita se a empresa se enquadra numa das hipóteses previstas no artigo 3º, da Instrução Normativa RFB nº 2.043, de 12 de agosto de 2021.

exigido pela legislação estadual) e a declaração eletrônica de serviços (ou outra declaração prevista na legislação municipal).

2.2.2 A opção pelo método presumido

As considerações gerais sobre a escolha do método de apuração do IRPJ dispostas no tópico 2.2.1 não serão replicadas nesta oportunidade para evitar redundância, mas são inteiramente válidas. Vale, apenas, lembrar que podem optar pelo método presumido aquelas empresas que não se encontrem obrigadas ao método real por imposição do artigo 14 da Lei 9.718/98. Em outras palavras, as MPE também podem optar por este método para apuração do IRPJ.

Então, já se inicia a análise expondo o que significa apurar o imposto de renda da pessoa jurídica pelo método presumido. Ou, melhor, como encontrar a base de cálculo do IRPJ pelo método presumido sobre a qual incidirá a alíquota do imposto.

Numa dedução do conceito estampado no inciso I, do artigo 25 da Lei 9.430/96²⁸⁶, a base de cálculo do IRPJ apurada pelo método presumido corresponde ao produto do coeficiente de presunção do lucro (previstos no artigo 15 da Lei nº 9.249/95) sobre a receita bruta (artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77) somado aos demais rendimentos previstos no inciso II, do mesmo artigo.

Portanto, a base de cálculo do IRPJ apurada pelo método presumido nada tem a ver com o lucro contábil da empresa. Nesta modalidade não se cogita aplicar a alíquota do imposto sobre o lucro da empresa, mas sobre outra grandeza definida pelo legislador: o produto de coeficiente de presunção do lucro sobre a receita bruta²⁸⁷.

Na realidade, o método presumido (inciso I, do artigo 25 da Lei 9.430/96) se assemelha em muito à sistemática do Simples Nacional, porque partem da mesma premissa: a presunção

²⁸⁶ Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º, deduzida das devoluções e vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos; e

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pela inciso I, com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.

²⁸⁷ MOSQUERA, Roberto Quiroga; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Manual da tributação direta da renda**. São Paulo: IBDT, 2020, p. 59.

de um percentual de lucro sobre o qual incidirá a alíquota, que, na prática, combinando-se o coeficiente de presunção do lucro com a alíquota do imposto temos um percentual que incidirá sobre a receita bruta, tal qual no regime especial. A comparação é válida inclusive porque os demais rendimentos previstos no inciso II, do artigo 25, da Lei 9.430/96, não estão incluídos na sistemática de apuração do Simples Nacional, de modo que a MPE optante pelo regime especial deve-se atentar ao regime normal de apuração para pagamento do imposto sobre aqueles rendimentos. Da mesma maneira que no tópico anterior, analisaremos as consequências da opção por este método considerando as obrigações principais e acessórias decorrentes.

2.2.2.1 Considerações sobre as obrigações principais

Como a apuração pelo método presumido está pautada em uma presunção de lucro, para definição da obrigação principal do IRPJ e da CSLL não há qualquer relevância: do lucro contábil, das despesas dedutíveis e indedutíveis, do prejuízo acumulado, dos percentuais de depreciação aceitos pelo fisco, das provisões obrigatórias, e de outras informações relevantes para apuração pelo método real. Assim, a base de cálculo do IRPJ pelo método presumido é encontrada a partir da aplicação dos coeficientes de presunção previstos no artigo 15 da Lei nº 9.249/95²⁸⁸ sobre a receita bruta definida pelo artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77.

⁸ Art 15

²⁸⁸ Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, sem prejuízo do disposto nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

^{§ 1}º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de:

I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

II - dezesseis por cento:

a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo;

b) para as pessoas jurídicas a que se refere o inciso III do art. 36 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 da referida Lei;

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e de auxílio diagnóstico e terapia, patologia clínica, imagenologia, anatomia patológica e citopatologia, medicina nuclear e análises e patologias clínicas, desde que a prestadora destes serviços seja organizada sob a forma de sociedade empresária e atenda às normas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa;

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

Os coeficiente de presunção variam conforme a atividade desenvolvida pela empresa, dentre os quais podemos citar: 8% na venda ou na revenda de bens ou produtos e no transporte de cargas; 1,6% na revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural; 16% no transporte de passageiros; 32% na prestação de serviços.

Para exemplificar, imagine-se que uma empresa revendedora de produtos auferiu receita bruta no patamar de R\$ 100.000,00 (cem mil reais). Para se encontrar a base de cálculo de apuração do IRPJ pelo método presumido basta aplicar o coeficiente de presunção de 8% sobre este valor. Logo, a base de cálculo do IRPJ será R\$ 8.000,00 (oito mil reais), sobre a qual incidirá a alíquota de 15% (quinze por cento) prevista no artigo 3º da Lei 9.249/95. Como o lucro presumido apurado não superou o montante de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais), não haverá incidência da alíquota adicional de 10% (dez por cento) prevista no \$1º do artigo 3º da Lei 9.249/95, aplicável quando este valor é suplantado.

Com a opção de apuração do IRPJ pelo método presumido, a CSLL também será apurada por sistemática presumida. Ou seja, também será determinada mediante a aplicação de um coeficiente de presunção sobre a receita bruta tal qual definida pelo artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77²⁸⁹. Vale ponderar que os coeficientes de presunção para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL não são os mesmos, pois desta correspondem a 38,4% para Empresa Simples de Crédito (ESC), a 32% para serviços e a 12% para as demais atividades.

Definida a base de cálculo da CSLL, o tributo será apurado mediante aplicação da alíquota de 9% (nove por cento) prevista no inciso III, do artigo 3°, da Lei n° 7.689/88, com exceção das alíquotas especiais dispensadas às instituições financeiras, previstas nos incisos I e II-A do mesmo artigo²⁹⁰.

e) prestação de serviços de construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento de infraestrutura vinculados a contrato de concessão de serviço público.

IV - 38,4% (trinta e oito inteiros e quatro décimos por cento), para as atividades de operação de empréstimo, de financiamento e de desconto de títulos de crédito realizadas por Empresa Simples de Crédito (ESC).

²⁸⁹ Art. 20. A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal ou trimestral a que se referem os arts. 2°, 25 e 27 da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996, corresponderá aos seguintes percentuais aplicados sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei n° 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida no período, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos:

I - 32% (trinta e dois por cento) para a receita bruta decorrente das atividades previstas no inciso III do § 1º do art. 15 desta Lei;

II - 38,4% (trinta e oito inteiros e quatro décimos por cento) para a receita bruta decorrente das atividades previstas no inciso IV do § 1º do art. 15 desta Lei; e

III - 12% (doze por cento) para as demais receitas brutas.

²⁹⁰ Art. 3° A alíquota da contribuição é de:

I - 20% (vinte por cento) até o dia 31 de dezembro de 2021 e 15% (quinze por cento) a partir de 1° de janeiro de 2022, no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização e das referidas nos incisos II, III, IV, V, VI, VII, IX e X do § 1° do art. 1° da Lei Complementar n° 105, de 10 de janeiro de 2001;

Diferentemente da apuração pelo método real, em que há a possibilidade de apuração anual e pagamento por estimativas mensais, no caso do método presumido só há a modalidade de apuração e pagamento trimestral.

Como consequência da escolha do método presumido, via de regra²⁹¹, a empresa terá de recolher o PIS e a COFINS pela sistemática cumulativa, portanto, sem a possibilidade de descontar créditos na apuração. A base de cálculo também será a receita bruta prevista no artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, excluindo-se os valores previstos no §2º, do artigo 3º, da Lei 9.718/98. Sobre esta incidirá a alíquota padrão do PIS cumulativo de 0,65% (inciso I, do artigo 8º, da Lei 9.715/98) e da COFINS cumulativa de 3,0% (artigo 8º da Lei 9.718/98).

Desconsiderando o adicional de imposto de renda, a carga tributária do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS, corresponde a 5,93% da receita bruta para comércio e indústria e a 11,33% para prestadores de serviços. Também não há qualquer progressividade nas alíquotas destes tributos, aplicando-se as mesmas independentemente do montante da receita bruta apurada pela empresa.

Além destes tributos a empresa deve considerar os custos relativos ao IPI, aos tributos incidentes sobre a folha de salários, ao ICMS, ao ISSQN, os quais são calculados da maneira como apresentados no tópico das obrigações principais decorrentes do método real. Também, ficam sujeitas às obrigações principais devidas pelas empresas optantes pelo Simples Nacional, mas que foram excepcionadas do regime especial por força do §1°, do artigo 13, da Lei Complementar 123/06²⁹².

Desta forma, verifica-se que os "custos" primários da opção de apuração do IRPJ pelo método presumido, os quais são atinentes às definições de base de cálculo, são um pouco menores, pois há uma diminuição do número destas. Se na opção anterior, a empresa deveria definir ao menos seis bases de cálculo tributáveis, agora são apenas cinco: receita bruta (IRPJ, CSLL, PIS e Cofins), folha de salários (contribuição previdenciária, GILRAT e contribuições

II-A - 25% (vinte e cinco por cento) até o dia 31 de dezembro de 2021 e 20% (vinte por cento) a partir de 1° de janeiro de 2022, no caso das pessoas jurídicas referidas no inciso I do § 1° do art. 1° da Lei Complementar n° 105, de 10 de janeiro de 2001; e

III - 9% (nove por cento), no caso das demais pessoas jurídicas.

²⁹¹ Diz-se via de regra porque existem diversos regimes especiais de apuração do PIS e da COFINS, devendo-se verificar se o produto industrializado ou comercializado ou serviço prestado não está sujeito a sistemática de apuração própria ou a alíquotas diferenciadas. Por exemplo, no caso das bebidas frias, mesmo que a empresa opte por apurar o lucro pelo método presumido, ficará sujeita a sistemática de PIS/COFINS não-cumulativa quanto a receita decorrente do comércio destes produtos, conforme artigo 31 da Lei 13.097/15.

²⁹² Ver tópico "1.3.2.2 Obrigação principal no Simples Nacional" em que se descrevem as obrigações principais incidentes sobre a MPE e que não estão compreendidas na apuração pelo regime especial, tais quais: IR-retenções, Contribuição previdenciária (retenção da cota do funcionário), substituição tributária, FGTS, tributos não incidentes sobre a atividade empresarial propriamente dita e etc.

devidas a terceiros), valor dos produtos industrializados menos os créditos aceitáveis pela legislação do IPI, valor das operações de circulação de mercadoria e da prestação de serviços reduzidos os créditos aceitáveis pela legislação do ICMS e o preço do serviço (ISSQN). E, o custo direto dos tributos perfila as alíquotas já apontadas anteriormente.

2.2.2.2 Considerações sobre as obrigações acessórias

Em regra, as obrigações prestadas no ambiente SPED pelas empresas optantes pela apuração do IRPJ pelo método presumido são as mesmas daquelas optantes pelo método real (ECD, ECF, EFD-Contribuições, e-Social, EFD-Reinf, EFD-ICMS/IPI)²⁹³, com a diferença do nível de informações que deve ser prestado dentro de cada módulo. Isto é, apesar do preenchimento dos mesmos módulos do SPED, são exigidas menos informações da empresa optante pelo método presumido.

Na prática, isso ocorre porque a apuração do IRPJ e da CSLL é feita de forma presumida, não importando ao fisco a quantia de despesas dedutíveis. Bem como, não há necessidade de se apurar créditos de PIS/Cofins, já que os tributos são calculados mediante aplicação direta de uma alíquota sobre a receita bruta.

E, também, por força do artigo 45 da Lei 8.981/95²⁹⁴, que dispensou a empresa optante pelo método presumido de manter escrituração contábil completa para fins fiscais, bastando escrituração do livro caixa²⁹⁵. Com a ressalva de que, se esta empresa desejar distribuir lucros isentos em patamar superior ao dos coeficientes de presunção, deverá demonstrar o lucro por escrituração contábil regular²⁹⁶, ensejando preenchimento completo da ECD e alguns *layouts*

²⁹³ Ver tópico 2.2.1.2 deste trabalho.

²⁹⁴ Art. 45. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter:

I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

II - Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do anocalendário abrangido pelo regime de tributação simplificada;

III - em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do anocalendário, mantiver livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária.

²⁹⁵ No entanto, assim como falado sobre o Simples Nacional, é inconteste que, embora dispensadas pela legislação fiscal, estas empresas devem manter escrituração contábil regular por força da lei comercial. Cf. NEVES, Silvério das; SILVA JUNIOR, Francisco Aguiar; VICECONTI, Paulo. **Curso prático de imposto de renda da pessoa jurídica e tributos conexos (CSLL, PIS e COFINS)**. 15. ed. São Paulo: FISCOSoft Editora, 2013, p. 40-41. ²⁹⁶ PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017, p. 330.

adicionais no módulo da ECF. Ou seja, se aproximará bastante do nível de informações que são prestadas pelas empresas optantes pela apuração do IRPJ pelo método real.

Ademais, também devem entregar DCTF, DCTFWeb, GIA e GIA-ST (se exigido pela legislação estadual) e a declaração eletrônica de serviços (ou outra declaração prevista na legislação municipal).

2.2.3 O Simples Nacional é uma opção para as pequenas empresas?

Resgatando o quanto dito na abertura deste tópico (2.2), a escolha de uma opção fiscal pressupõe a rejeição das outras. Talvez, na aparência e no plano teórico, haja opções (no plural) para as MPE, mas, após analisar cada uma destas, fica evidente que há um abismo entre o Simples Nacional e os demais métodos de apuração dos tributos.

Os regimes normais de apuração dos tributos que compõem o Sistema Tributário Nacional, como visto, são excessivamente complexos. As empresas devem apurar não uma, mas ao menos seis bases de cálculo sobre as quais incidirão as alíquotas dos tributos, o que demonstra ter o sistema tributário pátrio se desenvolvido na contramão do que podemos denominar simplificação.

Especialmente porque o fisco, de maneira muito cômoda, terceiriza aos contribuintes todos os custos administrativos atinentes aos instrumentos acessórios, de tal maneira que a tarefa árdua de contabilizar, apurar, declarar e recolher os valores é realizada integralmente por estes últimos²⁹⁷.

Então, para que a empresa possa desenvolver regularmente suas atividades, deve planejar cada uma destas bases de cálculo, sob pena de inviabilizar o negócio. Ou seja, deve-se atentar se terá capacidade de pagamento do IRPJ e da CSLL numa eventual escolha equivocada do método de apuração do IRPJ, se terá créditos suficientes para apuração nas sistemáticas não cumulativas (considerando que cada tributo tem uma forma própria de apuração de créditos) ou se terá força pagante para suportar os tributos incidentes sobre a folha de salários mesmo quando não tenha faturamento.

A apuração de tributos pelos regimes normais exige que a empresa esteja sempre atenta as mudanças recorrentes da legislação e faça constantes análises dos regimes tributários, porque

²⁹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. 'Obrigações acessórias': do interesse da fiscalização à mera comodidade. **Jota**, 2021. Disponível em: . Acesso em: 24 jun. 2021.

uma escolha errada pode levar à derrocada. Para isso, a empresa que escolhe estes regimes deve estar amparada por um corpo técnico de analistas, de contadores e de advogados preparados para auxiliá-la. Não há como navegar nos regimes normais do sistema tributário nacional com a mera intuição do empresário ou com a experiência no ramo de negócio.

Montar todo este aparato de profissionais enseja custos gritantes às empresas, as vezes são montados departamentos inteiros só para tratar da questão fiscal. E, com isso, as grandes empresas largam na frente, gastando, proporcionalmente, muito menos para cumprir suas obrigações do que as MPE. Considerando, os custos totais de cumprimento das obrigações acessórias mais o montante de tributos pagos, é verdade que as grandes empresas despendem maiores quantias. Mas, quando comparado este valor com o faturamento do negócio, as MPE são mais afetadas, mostrando que o custo de cumprimento das obrigações é regressivo²⁹⁸. Em verdade, somente as grandes empresas conseguem lidar com um sistema tributário que se desenvolveu no seu interesse e no comodismo do fisco.

Diante de um sistema tributário voltado para arrecadação em grandes empresas, as MPE não têm culpa de não conseguirem acompanhá-lo. Como é que estas poderiam o fazer quando, no máximo, conseguem arcar com um contador para entregar as declarações básicas do Simples Nacional e lhes enviar o boleto de recolhimento?

Logo, entre as MPE e os regimes normais de apuração vigentes há uma barreira intransponível, porque ficam diante de procedimentos para registros contábeis e fiscais consideravelmente mais complexos do que sua própria realidade. Inclusive, os custos de transação decorrentes do enquadramento nos regimes normais são potencial fator de inibição do crescimento destas empresas²⁹⁹.

Além da dificuldade para identificação das bases de cálculo e os custos atinentes a este processo, temos a incidência de alíquotas não variáveis de acordo com a realidade das MPE, ou seja, não existem alíquotas proporcionais. Mesmo havendo ordem expressa no §1°, do artigo 145, da Constituição Federal, para graduação dos impostos segundo a capacidade contributiva e autorização no §9°, do artigo 195, também da Constituição, de alíquotas diferenciadas das contribuições incidentes sobre empresas de diferentes portes, no modelo vigente, o que se constata é a ausência da técnica da progressividade. Multinacionais, grandes, médias e pequenas

²⁹⁸ LOPES, Cidália Maria da Mota. **Quanto custa pagar impostos em Portugal?: os custos de cumprimento da tributação do rendimento.** Coimbra: Almedina, 2008. p. 229-235.

²⁹⁹ NOGUEIRA, Mauro Oddo. **Um pirilampo no porão: um pouco de luz nos dilemas da produtividade das pequenas empresas e da informalidade no país**. 2. ed. Brasília: IPEA, 2019, p. 110.

empresas optantes pelo regimes normais estão sujeitas às mesmas alíquotas, não havendo qualquer gradação.

Imagine-se uma empresa revendedora de mercadorias, a qual optasse por apurar o lucro pelo método real. Esta se sujeitaria a uma alíquota somada de PIS e de COFINS de 9,25%, mais uma alíquota de 18% de ICMS, uma carga tributária incidente sobre a folha de salários no patamar de 27,8% e, se sobrasse lucro, uma incidência de 24% (IRPJ e CSLL) e mais um adicional de 10% (IRPJ) sobre o montante que superasse os R\$ 20.000,00.

De outro lado, o Simples Nacional apresenta carga tributária mensal máxima, incluído IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, CPP, IPI, ICMS e ICMS, considerando faturamentos anuais de até R\$ 3.600.000,00: de 12% para empresas do comércio, de pouco mais de 12% para indústrias, de pouco menos de 18% para prestadores de serviços vinculados ao anexo III da LC 123/06, de 17% para prestadores de serviços vinculados ao anexo IV da LC 123/06, e entre 20% e 30% para prestadores de serviços vinculados ao anexo V da LC 123/06³⁰⁰.

Na sistemática, ainda, a empresa não necessita ficar realizando grandes malabarismos para saber se terá créditos, se sua carga tributária será maior a depender disto ou daquilo, se deve ponderar a contratação de funcionários, porque só há uma base de incidência: receita bruta mensal. Isto enseja uma redução significativa com os custos decorrentes do cumprimento das obrigações acessórias³⁰¹.

Por isto é óbvio que as MPE não são livres para optar recolher os seus tributos pelo Simples Nacional, uma vez que diante da complexidade das obrigações acessórias para apuração pelos regimes normais e dos custos atinentes, estas são sempre compelidas a recolherem pelo regime especial, mesmo que isto implique em renúncia a direitos e alguns prejuízos³⁰². Logo, não se trata de opção³⁰³.

³⁰⁰ BOUFLEUER, Jhennifer Poliana Bianchessi; LETTNIN, Ricardo; SONTAG, Anderson Giovane; LIZZONI, Luciano. Análise tributária no regime Simples Nacional com as alterações propostas pela Lei Complementar nº 155/2016. In: **Revista de Auditoria, Governança e Contabilidade – RAGC**, v. 6, n. 22, p. 165-179, 2018.

³⁰¹ Este trabalho não tem como foco precisar em valores os custos decorrentes do cumprimento das obrigações acessórias. Mas, apenas para se ter noção, em consulta a uma empresa (Contabilizeaqui – https://www.contabilizeaqui.com.br/planos) que presta serviços contábeis online, verifica-se que o custo mensal da escrituração contábil e fiscal para uma empresa do comércio que fature R\$ 200.000,00 por mês sobe de R\$ 449,00, no Simples Nacional, para R\$ 3.270,00, na apuração pelo método presumido.

³⁰² Cf. BRAVO, Kalinka Conchita Ferreira da Silva. Desoneração tributária: a questão do não favorecimento no Simples Nacional. In: 1ª Edição do Prêmio Tributação e Empreendedorismo, Brasília/DF, 2011. Disponível em:

http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arquivos/noticias/monografia_da_primeira_colocada.pdf >. Acesso em: 08 ago. 2021.

³⁰³ Cf. PUGLIESI, Fábio. A incompatibilidade da substituição tributária do ICMS com a opção pelo Simples Nacional. In: **Sequência**, Florianópolis, n. 64, p. 285-306, jul. 2012. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2177-70552012000100012&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 26 ago. 2020.

Optar pelo Simples Nacional não é uma escolha, é uma necessidade, visto que fora deste regime as MPE são lançadas num mundo de burocracia das obrigações acessórias próprias das grandes empresas e compelidas a arcar com alíquotas que desconsideram a progressividade da tributação.

2.3 O Simples Nacional na realidade: as consequências da opção fiscal disponível às pequenas empresas

Regimes normais de tributação podem ser conceituados como o "sistema de imposições de obrigações tributárias, incidente de forma compulsória e geral (não setorial), construído a partir da Constituição, segundo os contornos rígidos e o programa nela definidos"³⁰⁴. Na prática, nada mais são do que os regimes de apuração básico de cada tributo, disponível a qualquer empresa. Por exemplo, apuração do IRPJ e da CSLL pelo método presumido ou real, do PIS e da COFINS de forma cumulativa ou não-cumulativa, do ICMS e do IPI pelo método de créditos e débitos, do ISSQN sobre o preço do serviço e da CPP sobre a folha de salários.

Todavia, no tópico anterior, estabeleceu-se como premissa que os regimes normais não são condizentes com a realidade das MPE. Verificou-se que nem a complexidade da apuração dos tributos (obrigações acessórias) e nem o valor a ser recolhido (obrigações principais) pelos regimes normais estão à altura das pequenas empresas.

Quando dispensou tratamento diferenciado e favorecido às MPE, a opção do legislador não fora simplificar (reduzir e eliminar obrigações acessórias) e dispor alíquotas progressivas (adequar as obrigações principais à capacidade contributiva das MPE) nos regimes normais de apuração. Ou melhor, não fora adequar os regimes normais à realidade das MPE. Este acabou optando por disciplinar regime de tributação especial, paralelo e à margem dos regimes normais.

Ou seja, manteve os regimes normais como eram, complexos e direcionados à realidade das grandes empresas, e criou um regime especial voltado às MPE. Visto desta forma, fica fácil assentar que o Simples Nacional não é uma escolha para as MPE, mas a única opção, porque não foram contempladas [de fato] pelos regimes normais de apuração.

_

³⁰⁴ SOUZA, Pedro Guilherme Gonçalves de. **Regimes especiais tributários: legitimação e condicionantes de segurança jurídica e de governança na perspectiva constitucional**. 2016. 337 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016, p. 313-314.

Ainda que, os regimes normais sejam aqueles pelos quais [na teoria e no texto da lei] qualquer empresa possa optar, esta opção, no Brasil, mostra-se inviável operacional e economicamente para as MPE. Operacionalmente, porque estas não têm corpo técnico qualificado para cumprimento das obrigações acessórias decorrentes da opção. Economicamente, porque estas não têm recursos financeiros para fazer frente às obrigações principais e ao custo de conformidade. Então, caso queiram sobreviver e disputar o mercado em nível de igualdade com os grandes *players*, a opção pelo Simples Nacional é um dever para as MPE e não uma escolha.

Se o Simples Nacional é a única opção viável disponível às MPE, cabe, então, analisar as consequências desta situação. Em outras palavras, o que implica só haver um regime especial pelo qual as MPE podem optar para apurar seus tributos, enquanto os regimes normais fogem completamente ao universo destas empresas?

Aqui, não cabe responder a esta pergunta do ponto de vista teórico, porque a retórica do Simples Nacional é eloquente, induzindo a conclusão de que não haveria qualquer problema na maneira como a Lei Complementar 123/06 exprimiu os contornos do princípio do tratamento tributário diferenciado e favorecido às MPE. Sob o paradigma tradicional, concluir-se-ia até que as MPE devem agradecer ao legislador complementar.

Porém, a experiência mostra, ao longo destes quase 15 anos de vigência do regime especial, que as MPE enfrentam consequências nefastas por esta escolha do legislador. Em outras palavras, o fato de o tratamento diferenciado e favorecido não ter se dado através de uma reforma nos regimes normais de apuração prejudica as MPE, como veremos nos subtópicos a seguir.

2.3.1 A insensibilidade do poder público: o regime de tributação especial e opcional

Como regra, os regimes especiais são definidos como tratamento diferenciado à "grupos de contribuintes, instituído por lei (...), mediante normas que modificam a tributação-regra para desonerar, anistiar e (ou) simplificar as obrigações tributárias do contribuinte"³⁰⁵. Desta forma, são a concretização de um benefício fiscal, pois dispõem o enunciado especial aplicável no

³⁰⁵ SOUZA, Pedro Guilherme Gonçalves de. **Regimes especiais tributários: legitimação e condicionantes de segurança jurídica e de governança na perspectiva constitucional**. 2016. 337 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016, p. 315.

lugar do enunciado utilizado para constituir a regra matriz de incidência tributária³⁰⁶ (regime normal do tributo).

De fato, na Constituição Federal, há uma norma programática que determina ao poder público dispensar tratamento diferenciado e favorecido às MPE visando incentivá-las. Todavia, em virtude da forma como o legislador traduziu o princípio do tratamento diferenciado e favorecido, o Simples Nacional é visto preponderantemente como um benefício fiscal concedido em um regime especial.

Isto é, ofuscou-se a realidade, porque, em verdade, o Simples Nacional é muito mais um produto (ou "remendo") de um Sistema Tributário cujos regimes normais são incompatíveis com o universo das MPE, do que um benefício fiscal. Desta forma, é covardia chamar de benefício fiscal o que não passa de uma correção em regimes normais distorcidos e voltados para arrecadação em grandes empresas.

Então, não é que as MPE optam pelo Simples Nacional por conveniência, para receberem benefícios fiscais, deixarem de pagar impostos e os sócios destas empresas ficarem milionários. Muito pelo contrário! Enquanto não forem reformados os regimes normais de apuração para contemplar as MPE, a opção pelo regime especial é questão de sobrevivência.

Em suma, a opção do legislador [manter um regime jurídico complexo cujo foco é a grande empresa e favorecer a pequena empresa por regimes especiais] acaba por gerar insensibilidade no Poder Público, o qual vê os regimes especiais como regra de exceção, interpretando-os de maneira restritiva e estabelecendo condições onerosas para a adesão³⁰⁷. E, esta insensibilidade acaba por gerar consequências perversas às MPE, como: as constantes ameaças de extinção do regime especial sem deixar alternativa viável a estas e a chancela de situações absurdas pelo poder judiciário.

Iniciemos mencionando o trabalho de pesquisadores³⁰⁸ e de políticos³⁰⁹ que se dedicam a sustentar que o Simples Nacional é uma desoneração fiscal injustificada. No entanto, nada

307 MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos; PATTON, Ana Laura Javaroni. Pequenas empresas, ICMS e Comércio Eletrônico: a regulação inconstitucional do CONFAZ. In: **XXV Encontro Nacional do CONPEDI**, 2016, Brasília/DF. Disponível em:

https://www.conpedi.org.br/publicacoes/y0ii48h0/1vtu3xbu/7KXI8490w5Vl6sGk.pdf>. Acesso em: 26 mai. 2020.

³⁰⁶ FERREIRA, Stéfano Vieira Machado. **Benefícios fiscais: definição, revogação e anulação**. 2018. 183 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2018, p. 169.

³⁰⁸ PESSÔA, Leonel Cesarino. PESSÔA, Samuel (Org.). **Qualidade dos gastos tributários no Brasil: o Simples Nacional.** São Paulo: FGV Direito SP, 2020. Disponível em: < http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/29399/Qualidade%20dos%20Gastos%20Tribut%c3%21rios%20no%20Brasil.pdf?sequence=2&isAllowed=y>. Acesso em: 01 set 2021.

³⁰⁹ ESTUDO coordenado por equipe de Bolsonaro propõe fim do Simples Nacional. **IG**, 2018. Disponível em: https://economia.ig.com.br/2018-12-18/bolsonaro-e-o-fim-do-simples-nacional.html. Acesso em: 10 ago. 2020.

propõem como uma alternativa viável às MPE, encerrando o argumento da seguinte forma: como o regime especial é o maior "gasto" tributário da União³¹⁰ e não traz os retornos esperados, deve acabar.

É muito questionável apontar o Simples Nacional como um "gasto tributário"³¹¹, quando a própria Constituição Federal estabeleceu que deve ser dispensado tratamento diferenciado e favorecido (frise-se) a estas empresas³¹². Aparentemente, este só é considerado um gasto porque instituído através de um regime especial, como se fosse um benefício fiscal.

Se o Simples Nacional fosse encarado como uma alternativa à impossibilidade de opção das MPE pelos regimes normais e não como um mero benefício fiscal, pesquisas e opiniões políticas, como as mencionadas, não viriam à tona. A presente pesquisa está longe de defender o Simples Nacional, mas repudia qualquer tentativa de extinção deste sem apresentar uma alternativa plausível à realidade das MPE.

Não há como se extinguir o Simples Nacional sem se preocupar em como será a apuração de tributos pelas MPE. Todas as MPE seriam lançadas nos regimes normais de apuração? Será que as MPE resistiriam aos regimes normais de tributação tais como previstos hoje? Como nenhum daqueles que intentam contra o Simples Nacional propõem uma alternativa, conclui-se que a ideia destes é cortar "gastos" e lançar as MPE nos regimes normais de apuração.

Logo, da maneira como foi dispensado o tratamento tributário diferenciado e favorecido na Lei Complementar 123/06, as MPE ficam reféns do poder público, pois dependem da compaixão constante deste para manutenção do regime especial, o que não ocorreria se tivessem sido contempladas nos regimes normais.

Através da Lei Complementar 155/2016, até se tentou aprovar dispositivo legal que integraria o Simples Nacional aos regimes normais de apuração, conforme se inseria o parágrafo

³¹⁰ Estima-se que o "gasto" tributário com o Simples Nacional seja de mais de 71 bilhões de reais, representando quase 25% de todas as desonerações fiscais concedidas pela União. Cf. BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Demonstrativo dos Gastos Tributários Bases Efetivas – 2017. Série 2015 a 2020.** Brasília, mar. de 2020. Disponível em: < https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens?b_start:int=20>. Acesso em: 10 abr. 2021.

³¹¹ CARNEIRO, Amanda Maciel; RAUPP, Fabiano Maury. O Simples Nacional é um Gasto Tributário? – Reflexões a Partir de um Ensaio Teórico. In: **Revista FSA**, Teresina, v. 18, n. 04, art. 5, p. 83-107, abr. 2021.
312 "Antes de tudo, há de se questionar a razão de classificar o Simples Nacional como renúncia. Afinal, aí não são contadas as imunidades ditadas na Constituição Federal – como recíproca entre governos, igrejas, jornais, exportações. Mas aquele preceito metodológico parece esquecido, apesar de três diferentes dispositivos constitucionais assegurarem às microempresas e empresas de pequeno porte "tratamento diferenciado e favorecido" para simplificar, reduzir e até eliminar suas obrigações, das tributárias às trabalhistas, sem contar a faculdade para aderir a um regime único nacional." Cf. AFONSO, José Roberto. Não é (o) Simples! In: **Conjuntura Econômica**, v. 73, p. 22-26, 2019.

único no artigo 12 da Lei Complementar 123/06: "O Simples Nacional integra o regime geral tributário, inclusive para fins de contabilidade pública" ³¹³.

Caso aprovado, o Simples Nacional deixaria de ser visto como um benefício fiscal concedido pelo legislador às MPE que julgar merecedoras³¹⁴, pois, passando a integrar o regime geral, tornar-se-ia mais uma das formas pela qual as empresas podem apurar seus tributos.

No entanto, o dispositivo foi vetado, seguido pela justificativa de que não haveria compatibilidade entre o tratamento diferenciado e favorecido e o regime geral tributário³¹⁵, confirmando o entendimento de que, aos olhos do poder público, o Simples Nacional, como está posto no ordenamento jurídico hoje, nada mais é do que um benefício fiscal.

Em decorrência desta situação, verifica-se que o poder judiciário tem chancelado situação absurdas. Para exemplificar, faremos uma análise das manifestações do Supremo Tribunal Federal (STF) sobre o Simples Nacional, as quais são replicadas em Tribunais de todo o país.

Via de regra, qualquer discussão envolvendo tributação e Simples Nacional, encerra-se no STF com a seguinte conclusão: as MPE já foram demasiadamente agraciadas pelo legislador com o regime especial, logo não cabe ao poder judiciário revê-lo, bem como se estas entendem que este é prejudicial, basta não optar.

A insensibilidade fica evidente quando ponderados os votos lançados pelos Ministros sobre o tema. No caso do PIS e da COFINS, temos situações em que o legislador entendeu ser cabível a tributação monofásica de alguns produtos, concentrando a arrecadação na indústria (ou outro sujeito passivo). Desta forma, aumentou-se expressivamente a alíquota do tributo do industrializador e reduziu-se a alíquota à zero nos demais elos da cadeia produtiva. Com isso,

-

³¹³ BRASIL. Congresso Nacional. Senado Federal. **Relatório de avaliação da política pública Simples Nacional** - **Regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte, em atendimento ao que dispõe a Resolução do Senado Federal nº 44, de 2013 e ao Req. Nº 16/2017.** Brasília, nov. 2017. Disponível em: http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento/download/275d4a98-2261-48c7-8464-34d6acc697ee. Acesso em: 20 ago. 2020.

³¹⁴ Para entender melhor a temática, cabe aqui um exemplo. As empresas, com o faturamento anual de até setenta e oito milhões de reais, podem escolher pagar o seu imposto de renda pelo lucro real ou pelo presumido, escolhendo, na maior parte das vezes, aquele regime que se mostrar mais vantajoso (menor carga tributária). Como ambos os métodos de apuração (assim, como o Simples Nacional, que nada mais é que um método para se apurar tributos) fazem parte do regime normal, mesmo que a empresa possua débitos em aberto com as fazendas públicas (por exemplo), esta não será punida e obrigada a recolher pelo regime que acarrete maior ônus tributário. Então, caso o Simples Nacional passasse a integrar os regimes normais, restaria desqualificado o caráter de benefício fiscal, e não faria sentido vedar o acesso ou excluir a MPE do regime como uma punição àquelas que o legislador não julga merecedoras.

³¹⁵ "O tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte não se compatibiliza com seu enquadramento no regime geral tributário, medida que também feriria o princípio da transparência pública". Cf. BRASIL. **Mensagem nº 589, de 27 de outubro de 2016.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Msg/VEP-589.htm>. Acesso em: 07 fev. 2020.

no regime normal de apuração, haverá arrecadação das contribuições apenas por um dos contribuintes, sendo que os demais serão desonerados.

Entretanto, se uma MPE compuser um dos elos desta cadeia produtiva, quando o produto passar por esta, terá de recolher novamente³¹⁶ o PIS e a COFINS dentro do regime do Simples Nacional. Veja-se que o tributo já havia sido recolhido integralmente sobre o produto, mas, para o STF, o regime monofásico, neste caso, é um benefício (só se for para o fisco, que terá menor trabalho ao fiscalizar) e as MPE não podem ser contempladas com mais uma benesse, além do regime especial pelo qual optaram.

A consequência da opção do legislador, que dispensou o tratamento favorecido por regime especial, está estampada no voto do Ministro Marco Aurélio³¹⁷:

"Primeiro, o equívoco da premissa, apresentada pela recorrente, no sentido implicar a vedação ao benefício fiscal aumento do ônus, alcançando ofensa ao que preconizado na Lei Maior em favor das pequenas empresas.

A Lei nº 10.147/2000, no que instituiu regime monofásico, a elevar a carga tributária dos industriais e importadores, desonerando varejistas e atacadistas, fez-se considerado o recolhimento em separado das contribuições. A dinâmica não alcança os inscritos no Simples, para os quais o dispêndio permanece o mesmo, ante previsão de pagamento unificado na forma da legislação.

Ainda que se pudesse cogitar de eventual elevação real, partindo de análise comparativa com os beneficiários da alíquota zero, o fato de o incentivo não se aplicar às optantes pelo Simples não implica inobservância à cláusula voltada ao tratamento favorecido das empresas de pequeno porte. A aferição deve ser realizada considerada a tributação como um todo.

Eventual restrição não invalida o regime simplificado quando este ainda se mostra globalmente benéfico. Em termos práticos, tratamento menos vantajoso não deixa de ser vantajoso.

(...)

As exigências foram observadas. A vedação de que trata a Lei nº 10.147/2000 atinge, igualmente, a todos os inscritos no Simples Nacional.

A condição dos aderentes é distinta da relativa aos contribuintes que recolhem o tributo em separado. O critério tem relação com circunstância diferenciadora: proíbe-se o gozo do benefício a quem está sujeito a disciplina tributária especial. A discriminação está em consonância com a ordem constitucional, porquanto preservada a unicidade e a simplificação preconizada no tratamento às micro e pequenas empresas – artigo 146, inciso III, alínea "d", da Lei Maior.

Há a facultatividade de submissão ao regime especial. À pessoa jurídica, é dado escolher entre a sistemática da Lei Complementar nº 123/2006 e o cumprimento

³¹⁶ Na realidade, no julgamento que será apresentado (RE 1.199.021/SC), o Supremo Tribunal Federal deu início a uma controvérsia jurídica, pois o tema estava pacificado pelo inciso I, do §4°-A, do artigo 18, da Lei Complementar 123/06. Não obstante, resgatou e declarou constitucional uma exceção prevista no Parágrafo Único do Artigo 2°, da Lei 10.147/2000, o qual fazia menção ao extinto Simples Federal (Lei 9.317/96). Apesar do acórdão trazer a exceção para tempo presente, afirmando que se aplicaria também na vigência do Simples Nacional e não só no tempo do Simples Federal, não enfrentou o inciso I, do §4°-A, do artigo 18, da Lei Complementar 123/06. Assim, vige a seguinte problemática: as MPE que comercializam os produtos cujos NCM estão listados na Lei 10.147/2000 devem pagar o PIS e a COFINS novamente, mesmo tratando-se de hipótese de tributação concentrada (monofásica)? Ou, devem seguir a regra própria prevista no inciso I, do §4°-A, do artigo 18, da Lei Complementar 123/06?

³¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 1.199.021/RS**. Relator: Marco Aurélio, 26 de outubro de 2020.

das obrigações em separado. Ausente a obrigatoriedade da sujeição, podendo optar pela sistemática convencional, descabe articular com inobservância à isonomia" (grifo nosso).

No caso do IPI, quando uma indústria não optante pelo Simples Nacional adquire produtos de outra indústria optante pelo Simples Nacional não poderá tomar nenhum crédito do imposto sobre os insumos que serão utilizados na produção. Logo, apesar da MPE indústria recolher o IPI pelo Simples Nacional (inclusive em situações cuja alíquota para o NCM é zero na TIPI, como será visto em tópico a frente), atualmente, pela Lei Complementar 123/06, está vedada a transferência de créditos.

Então, a discussão foi levada ao STF, porque, em tese, nítida à afronta ao inciso II, do §3°, do artigo 153, da Constituição Federal, o qual determina que o imposto será não cumulativo. Ao analisar o caso, o Ministro Dias Toffoli³¹⁸, em seu voto, reafirma que não cabe ao poder judiciário constituir um Simples Nacional híbrido e conceder benefícios ao arrepio da lei:

"As orientações do acórdão recorrido convergem com a jurisprudência desta Corte. Conforme consignei na decisão agravada, a vedação de utilização de créditos tem por objetivo contrabalançar a mencionada redução de encargos fiscais conferida pelo SIMPLES nacional. Nesse sentido, não cabe ao Poder Judiciário exercer papel legislativo e constituir um sistema "Simples Híbrido", outorgando benefícios tributários ao arrepio da lei. Tal manobra ameaçaria inclusive o próprio equilíbrio buscado pelo legislador" (grifo nosso).

Estranhamente, a transferência de créditos de IPI de uma MPE indústria (optante) para uma indústria (não optante) não traz qualquer benefício para a própria MPE. No entanto, a impossibilidade de transferência destes créditos para a indústria (não optante) traz prejuízos significativos, porque aquela acaba adquirindo os insumos da indústria que transfere créditos em detrimento da MPE.

A insensibilidade é tanta que o órgão julgador não se dá o trabalho de declarar a inconstitucionalidade e dar um prazo ao poder legislativo para que reorganize o regime especial³¹⁹. Limita-se, em linhas gerais, a dizer que não é problema do poder judiciário.

³¹⁹ Poderia ter feito como na recente declaração de inconstitucionalidade da cobrança do diferencial de alíquotas em operações interestaduais desamparada de Lei Complementar na Ação Declaratória de Inconstitucionalidade 5.469/DF, em que determinou serem válidas as cobranças até o fim do exercício e que para o ano subsequente só se editada a Lei Complementar. Logo, porque não declarou a impossibilidade do creditamento do IPI até então, determinando que o poder legislativo revisse a LC 123/06 para possibilitar a transferência de créditos deste imposto daí para frente?

³¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 595.921/RS**. Relator: Min. Dias Toffoli, 20 de novembro de 2014.

Na mesma linha, pode-se enumerar o caso das alíquotas de ISSQN. Em muitos casos, a alíquota do ISSQN na legislação municipal (regime normal) é menor do que aquela prevista na apuração pelo Simples Nacional. Por exemplo, imagine-se que a MPE preste um serviço cuja alíquota municipal é de 2% (dois por cento), porém na Lei Complementar 123/06, se esta empresa tiver faturamento razoável sua alíquota chega a 5% (cinco por cento), de modo que pagará mais ISSQN no Simples Nacional do que uma empresa não optante.

Aparenta haver nítida violação ao princípio do tratamento diferenciado e favorecido já que a MPE está sendo compelida a pagar mais ISSQN do que outra não optante. Porém, não foi o que entendeu o STF, que chancelou voto do Ministro Roberto Barroso³²⁰, no qual sustenta constitucional estas diferenças de alíquotas, pois é opção da MPE apurar pelo regime especial e cabe a esta sopesar os benefícios antes de optar:

"Conforme se depreende da sistemática do Simples, a fixação de alíquotas diferenciadas para o ISS decorre do próprio regime unificado dos tributos federais, estaduais e municipais, cuja regra matriz tem assento no texto da Carta, notadamente nos arts. 146, III, d, e 179, caput.

A opção pelo Simples Nacional é facultativa, devendo o contribuinte sopesar a conveniência da sua adesão a esse regime tributário, decidindo qual alternativa lhe é mais favorável.

(...)

Ao contrário do que afirma a agravante, a ofensa à isonomia tributária ocorreria se admitida a mescla das partes mais favoráveis de um e outro regime, de modo a criar um regime mais conveniente ou vantajoso" (grifo nosso).

Todos estes julgamentos analisados têm um fundamento comum: o Simples Nacional é um regime especial e cabe à MPE ponderar os benefícios e prejuízos antes de optar, não cabendo ao Poder Judiciário mesclar as partes mais favoráveis do regime especial com o do normal. Em outras palavras, firmou-se o entendimento que o Poder Judiciário não irá corrigir as distorções do Simples Nacional, mesmo sendo evidente que a MPE deva suportar alguns ônus para optar por este regime. Estes julgados também têm outra semelhança marcante: nenhum interpretou que o Simples Nacional é, na verdade, decorrência de um sistema tributário caótico, indisponível [na prática] para as MPE.

Enquanto o tratamento diferenciado e favorecido dispensado às MPE for taxado de benefício fiscal, prevalecerá esta indiferença do poder público. Logo, são consequências do regime tributário especial e opcional, as constantes ameaças de extinção deste e a insensibilidade do poder judiciário.

³²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). **Agravo Regimental no Recurso Extraordinário** 1.009.816/SC. Relator: Min. Roberto Barroso, 12 de junho de 2017.

2.3.2 O pagamento de tributos indiscriminadamente: a tributação por base presumida e o "modelo de pacote"

Como exposto no primeiro capítulo, são características do Simples Nacional: a tributação por base presumida e o "modelo de pacote". Então, neste tópico, analisaremos quais são as consequências às MPE em virtude destas características do regime especial.

Ao iniciar um negócio, o pequeno empresário terá que despender um valor significativo de recursos financeiros, pois precisa adquirir equipamentos, organizar a estrutura física, imobilizar o estoque, dentre outros custos. Na maioria esmagadora das vezes estamos a falar de recursos próprios, porque este, usualmente, não consegue se financiar através de recursos de terceiros pela dificuldade de obtenção de crédito³²¹.

Em muitos casos, este empresário deposita no negócio toda a sua reserva financeira, com a expectativa de que, um dia, terá o retorno do investimento. Por isso, antes de iniciar um negócio, é muito importante que este se programe e tenha em mente qual o prazo de retorno do investimento. Ou seja, deve se preocupar com qual será o prazo para que recupere, na forma de lucro, tudo aquilo que investiu no empreendimento³²².

Como regra, estima-se que pequenas empresas do comércio tenha um prazo de retorno do investimento entre 24 e 36 meses, enquanto serviços de 18 a 24 meses e indústrias de 36 para mais meses³²³. Em nota, a Associação Brasileira de Franchising (ABF) estima que as franquias brasileiras passam a "dar lucro"³²⁴ após 18 até 36 meses e no caso das microfranquias após 12 a 18 meses³²⁵.

Estas considerações foram necessárias para se verificar que a MPE leva um tempo considerável até começar a apresentar lucro de fato. No início do negócio, ainda que a empresa tenha faturamento considerável, este se prestará a quitar as despesas e a devolver o investimento

³²¹ LUCATO, Wagner Cezar; VIEIRA JÚNIOR, Milton. As dificuldades de capitalização das pequenas e médias empresas brasileiras. In: **Produção**, v. 16, n. 1, pp. 24-33, 2006. Disponível em: https://doi.org/10.1590/S0103-65132006000100003. Acesso em: 03 nov. 2021.

SEBRAE. **Prazo de Retorno do Investimento** (**PRI**). Disponível em https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/prazo-de-retorno-do-investimento-pri,90da5415e6433410VgnVCM1000003b74010aRCRD. Acesso em: 03 nov. 2021.

TEIXEIRA, Cristiane. Como calcular o prazo para recuperar o dinheiro investido em um negócio. **Folha de São Paulo**. Disponível em: https://www1.folha.uol.com.br/mpme/2020/01/como-calcular-o-prazo-para-recuperar-o-dinheiro-investido-em-um-negocio.shtml>. Acesso em 03 nov. 2021.

³²⁴ Entendido como o momento em que o empresário recupera o investimento inicial.

³²⁵ QUANTO tempo para a franquia dar lucro? Entenda melhor como calcular. **ABF – Portal do Franchising.** https://www.portaldofranchising.com.br/franquias/tempo-para-franquia-dar-lucro/. Acesso em 03 nov. 2021.

inicial ao empresário, razão pela qual não há como se sustentar a ocorrência de lucro propriamente dito no período.

Então, seria razoável que durante o estágio inicial, como ocorre com as empresas optantes pelo método real, as MPE não pagassem IRPJ ou CSLL, porque não se verifica verdadeiro acréscimo patrimonial ou, como dito acima, lucro. Porém, como a tributação pelo Simples Nacional toma por base coeficientes de presunção, independentemente de lucro ou não, as MPE optantes irão pagar IRPJ e CSLL.

É um contrassenso, porque a hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL é justamente o acréscimo patrimonial verificado em um período³²⁶. Ao se ter de optar por um modelo de tributação presumida, renuncia-se à base de cálculo real, de modo que a empresa é compelida ao pagamento de um tributo mesmo não apresentando lucro.

Por isso, pode-se dizer que as bases presumidas do Simples Nacional impõem às MPE o pagamento indiscriminado de tributos. E, hoje, passados os efeitos mais graves da pandemia da COVID-19, podemos afirmar, com convicção, que esta situação não ocorre somente no início da atividade e nem por incompetência do administrador.

Qualquer abalo que reduza drasticamente o faturamento da empresa, ensejará um desencontro com os custos do negócio, porém o pagamento de IRPJ e de CSLL ficará mantido. Nos últimos 2 anos (2020 e 2021), por exemplo, diversas empresas tiveram de pagar estes tributos mesmo em comprovada situação de prejuízo.

Em outras partes deste trabalho referenciamos situações em que o produto comercializado ou industrializado ou o serviço prestado pela MPE está sujeito a alíquota zero (ou menores do que no Simples Nacional) nos regimes normais de apuração do PIS, da COFINS, do IPI e do ISSQN, todavia terá que pagar o tributo considerando as bases presumidas do Simples Nacional. Em outras palavras, a MPE optante paga mais tributos, em algumas situações, do que empresas não optantes, em virtude das presunções.

Este problema poderia ser sanado se a MPE pudesse verdadeiramente escolher quais tributos deseja apurar pelo Simples Nacional. Assim, somente se sujeitariam à base presumida aqueles tributos que a MPE ponderou e entendeu pertinentes apurar pelo regime especial.

Não obstante, da forma como lançado na Lei Complementar 123/06, além do Simples Nacional ser um regime de apuração de base presumida, também segue o "modelo de pacote".

³²⁶ MURPHY, Celia Maria de Souza. A regra-matriz de incidência do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, a tributação das estimativas. A súmula CARF 135 e seus efeitos jurídicos. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). **Constructivismo lógico-semântico e os diálogos entre teoria e prática.** São Paulo: Noeses, 2019, p. 205-206.

Isto significa que, ou a MPE paga todos os tributos (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, IPI, CPP, ICMS e ISS) pela sistemática ou não paga nenhum³²⁷.

Então, de acordo com a legislação vigente, a MPE não tem a possibilidade de considerar individualmente cada tributo e escolher quais irá apurar pelo Simples Nacional e quais irá quitar pelos regimes normais, de modo que, para obter a vantagem de alguns tributos, terá de suportar as desvantagens de outros³²⁸. Por isso, o "modelo de pacote" reforça o pagamento de tributos indiscriminadamente, por compelir o contribuinte a adotar as bases presumidas mesmo sabendo de antemão que na apuração daquele tributo específico será prejudicado na apuração pelo Simples Nacional.

Chegados aqui, pode-se sedimentar que o pagamento indiscriminado de tributos no Simples Nacional é consequência da forma como dispensado o tratamento diferenciado e favorecido às MPE, pois pautado num sistema de bases presumidas e num "modelo de pacote".

2.3.3 A simplificação excessiva: a ausência de dados fidedignos sobre a empresa

No tópico anterior, mencionou-se que as MPE, na maior parte das vezes, financiam-se com recursos próprios, porque não conseguem captar recursos de terceiros. Dentre outras questões, isto ocorre porque estas empresas não possuem dados contábeis e gerenciais fidedignos³²⁹ para comprovar aos terceiros a estabilidade e a rentabilidade do negócio. Logo, neste tópico, além da dificuldade de obtenção de financiamento, serão analisadas as consequências da simplificação excessiva dispensada aos optantes pelo Simples Nacional.

Resgatando o quanto dito no tópico sobre obrigações acessórias do primeiro capítulo: para fins fiscais, as MPE optantes pelo Simples Nacional estão dispensadas de efetivarem contabilidade organizada, bastando a escrituração do livro-caixa. Em virtude desta ressalva da Lei Complementar 123/06, alguns contadores, como dito naquele tópico, inclusive, acreditam

³²⁷ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Análise Crítica ao Aproveitamento de Créditos no Simples Nacional**. Revista de Direito Tributário, v. 103, pp. 150-169, 2008.

³²⁸ BRAVO, Kalinka Conchita Ferreira da Silva. Desoneração tributária: a questão do não favorecimento no Simples Nacional. In: **1ª Edição do Prêmio Tributação e Empreendedorismo**, Brasília/DF, 2011. Disponível em:

http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arquivos/noticias/monografia_da_primeira_colocada.pdf >. Acesso em: 08 ago. 2021.

³²⁹ KASSAI, José Roberto; NOVA, Silvia Pereira de Castro Casa. Pequenas empresas – Como é difícil "levantar dinheiro"! In: **ConTexto**, Porto Alegre, v. 6, n. 9, 1° semestre 2006.

que não há obrigatoriedade da contabilidade organizada e se limitam a escriturar o livro-caixa da empresa pela qual são responsáveis. E, o mais comum, é que a contabilidade "organizada" seja escriturada apenas *pró-forma*, contendo informações rasas e superficiais sobre a empresa, porque não será utilizada para fins de apuração de tributos e nem estará (a princípio) sujeita à fiscalização.

De outro lado, os sócios e administradores das MPE possuem pouco conhecimento contábil, alguns desconhecem a forma de tributação da própria empresa e não sabem julgar se a escrituração está sendo feita da forma correta. Ainda, não consideram os dados contábeis para a tomada de decisões e muitos acreditam que o contador serve apenas para emitir guias de pagamento de impostos e cumprir obrigações legais³³⁰.

Ou seja, consideram que o principal campo de atuação do contador está ligado a questões fiscais relacionadas à empresa. Apesar de considerarem a contabilidade como algo importante, boa parte das MPE entendem que o balanço patrimonial não é algo tão importante a ser considerado no processo decisório. Isto mostra que o contador está mais ligado à área fiscal do que contábil, propriamente dita, não gerando as informações úteis necessárias para o bom andamento da empresa³³¹.

Muitos empresários admitem que tomam suas decisões sem qualquer auxílio do contador, concentrando em si o processo decisório com base na experiência pessoal e nas ponderações da família³³². Alguns, ainda, confessam utilizar a intuição como recurso hábil para se obter resultados positivos na empresa³³³.

Neste cenário, temos o seguinte dilema. O contador não gera as informações necessárias porque o empresário não as irá utilizar no processo decisório? Ou, o empresário não toma suas decisões com base nos documentos contábeis por que o contador não as fornece? Em outras palavras, a culpa é de quem pelo fato de a MPE apresentar dados contábeis insatisfatórios?

³³¹ PIRES, Mirian Albert; COSTA, Fábio Moraes da; HAHN, Aucilene Vasconcelos. Atendimento das necessidades de informação para a tomada de decisões em pequenas e médias empresas: análise crítica das informações geradas pela contabilidade frente aos seus objetivos. In: **4º Congresso USP Controladoria e Contabilidade**, 2004, São Paulo (SP).

³³⁰ GONZALES, Alexandre; LEMES, Vladimir Pereira; PEREIRA; José Everaldo Alves. Os novos desafios da contabilidade para micros e pequenas empresas: uma análise sobre as perspectivas de adaptação e a utilização da escrituração simplificada para microempresa e empresa de pequeno porte – ITG 1000. In: **Redeca**, v. 4, n. 1, p. 46-61, jan-jun. 2017. Disponível em: https://revistas.pucsp.br/index.php/redeca/article/view/33401/23062>. Acesso em: 05 nov. 2021.

³³² BEUREN, Ilse Maria; DOROW, Diego Roberto; SANTOS, Vanderlei dos. Práticas gerenciais de micro e pequenas empresas. In: **Revista Ambiente Contábil – UFRN – Natal/RN**, v. 8, n. 1, p. 153 – 186, jan./jun. 2016. 333 MOREIRA, Rafael de Lacerda; ENCARNAÇÃO, Luana Vogel; BISPO, Oscar Neto de Almeida; COLAUTO, Romualdo Douglas; ANGOTTI, Marcello. A importância da informação contábil no processo de tomada de decisão nas micro e pequenas empresas. In: **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 10, n. 19, p. 119-140, 2013. Disponível em: https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2013v10n19p119>. Acesso em: 5 nov. 2021.

Nossa hipótese é que a culpa não é de um, nem de outro. Ou melhor, ao menos não é totalmente de um, nem totalmente de outro. Desde o século passado, a contabilidade, especialmente nas MPE, veio se consolidando como um instrumento voltado para atender exigências decorrentes da legislação tributária, não se voltando para apoiar a administração da empresa³³⁴. Na medida em que, para apuração pelo Simples Nacional, exige-se, obrigatoriamente, somente o livro-caixa, a contabilidade organizada fica em segundo plano.

Por isso, aparentemente, quando não há exigência da contabilidade organizada para fins fiscais, esta não é realizada de forma fidedigna. Em outras palavras, escrituram-se as operações da empresa de maneira superficial tão somente para atender a legislação comercial.

A contrario sensu, considerando a relevância atribuída pelos contadores e pelos empresários à tributação, imagine-se se estes fossem obrigados a realizar contabilidade organizada para fins de identificação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Com toda certeza, considerando os impactos financeiros para "o bolso do empresário", este exigiria uma escrituração severamente fidedigna, pois, na hipótese de alguma despesa não ser considerada, teria de pagar mais tributos por isso. Compulsoriamente o empresário passaria a se interessar pelos dados contábeis e exigir outra postura do contador.

Diante das diversas pesquisas analisadas e referenciadas acima, conclui-se que a contabilidade organizada só é realizada se atrelada a fins fiscais. Então, apesar da Lei Complementar 123/06 simplificar o processo de apuração de tributos e dispensar a MPE da contabilidade organizada para fins fiscais, identifica-se que isto acabou ensejando a ausência de dados fidedignos sobre a empresa.

Porém, a princípio se sabe que qualquer empresa, para funcionar de maneira efetiva, necessita constantemente de informações sobre os recursos envolvidos e utilizados no processo produtivo³³⁵. A contabilidade organizada é o principal instrumento à disposição do gestor para que este tome suas decisões e julgue com maior segurança os rumos da empresa³³⁶.

O que nos leva a uma outra conclusão: as MPE estão gerindo seus negócios às cegas, tomando suas conclusões com base em diversos fatores enumerados acima, menos naquele que realmente importa, que é a contabilidade organizada. Na prática, boa parte destas empresas acabam definindo o preço dos produtos que industrializa ou comercializa ou dos serviços que presta com base em elementos não confiáveis, não consideram os custos de maneira adequada,

³³⁴ CHÉR, Rogério. **A gerência das pequenas e médias empresas: o que saber para administrá-las**. 2. ed. São Paulo: Maltese, 1991, p. 36.

³³⁵ CHING, Yuh Hong; MARQUES, Fernando; PRADO, Lucilene. **Contabilidade e Finanças para não especialistas**. São Paulo: Pearson, 2003, p. 4.

³³⁶ IUDÍCIBUS, Sergio de. **Teoria da contabilidade.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 1994. p. 26.

de tal maneira que sua atuação é extremamente instável. Isto explica, inclusive, a alta taxa de mortalidade das MPE mencionada em tópico anterior.

E essa desorganização interessa a alguém? Sob a perspectiva da teoria crítica e resgatando o paradigma atual de exploração das MPE, esta ausência de dados contábeis reforça o controle das grandes empresas. Se as MPE não sabem formar preços, definir os custos e, em alguns casos, nem se dão lucro, fica confortável para as grandes empresas definirem os rumos dos pequenos negócios, bem como empurrar para estas as despesas que antes eram suas. Em verdade, são as situações em que a MPE, muitas vezes sem saber, "paga para trabalhar" em prol da acumulação da grande empresa.

Diante da cultura nacional de que a contabilidade serve somente para fins fiscais, a ausência de dados contábeis fidedignos nas MPE é consequência da simplificação excessiva do Simples Nacional, sendo que isto impacta diretamente na saúde financeira da empresa, além de possibilitar uma exploração velada pelas grandes empresas.

2.3.4 Os tributos sobre o valor agregado: as implicações com as partes relacionadas

Como já analisado em tópicos anteriores, o modelo atual do Simples Nacional não passa de um sistema de tributação presumida. No entanto, os tributos sobre o valor agregado não se compatibilizam bem com este modo de apuração. Tanto é que, em alguns países (como, por exemplo, México, Espanha e Suécia), o tributo sobre o valor agregado não é incluído na tributação presumida, simplificada e favorecida, sendo cobrado a parte das empresas, garantindo-se a não-cumulatividade das cadeias produtivas³³⁷.

Lembrando que, a não-cumulatividade é uma técnica de tributação prevista no inciso II, do §3°, do artigo 153 (IPI), no inciso I, do §2°, artigo 155 (ICMS), e no §12°, do artigo 195 (PIS/COFINS), todos da Constituição Federal, que busca neutralizar a cumulatividade, processando-se pela identificação do valor agregado em cada fase das operações, para onerá-lo com o imposto, e pela identificação da parcela já onerada em fase anterior da cadeia produtiva, para desonerá-la³³⁸.

³³⁷ HIDALGO, Mauro; MARANCA, Alfredo Portinari. **Regulamento do Simples Nacional comentado: resolução CGSN nº 94, de 29 de novembro de 2011.** 2. ed. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2013, p. 44. ³³⁸ ALLEGRETTI, Ivan. **A concentração da incidência nos tributos cumulativos e a neutralidade em relação ao mercado.** 2013. 130 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013, p. 33-34.

Isto porque, a tributação sobre o valor agregado (indireta) não visa onerar e atingir o produtor, industrializador ou comerciante, mas impactar o consumidor final. Logo, o tributo incidirá em uma ou mais fases da cadeia de operações (tributação monofásica ou plurifásica), visando alcançar a capacidade contributiva que se manifestará especificamente quando do consumo³³⁹.

Todavia, para o tributo sobre o valor agregado ser calculado de forma presumida, duas circunstâncias são pressupostas. A primeira, perde-se a possibilidade de alcançar a capacidade contribuitiva quando do consumo, pois a base para a presunção é sempre uma característica do produtor, industrializador ou comerciante. E, a segunda, há perdas na transferência de créditos ao longo da cadeia produtiva, o que macula a neutralidade e aumenta o custo da produção.

No caso do Brasil, os tributos sobre o valor agregado foram incluídos no Simples Nacional e são calculados de forma presumida, incidindo de acordo com as características da MPE (as alíquotas são maiores ou menores conforme a receita bruta da empresa) e ensejando quebras nas cadeias não-cumulativas (o artigo 23 da Lei Complementar 123/06 veda a transferência integral de créditos de IPI e parcial de créditos de ICMS)³⁴⁰.

Na prática, temos dois reflexos desta sistemática: aumento ou perda da arrecadação pelo fisco e a diminuição dos créditos nas aquisições de MPE. Sendo assim, analisaremos estes dois reflexos sob a perspectiva das partes relacionadas (fisco e adquirentes de MPE) e as consequências para as MPE.

No que tange ao fisco, a análise será dividida sob a perspectiva da União, na arrecadação do IPI, e dos Estados e Distrito Federal, na arrecadação do ICMS.

O IPI é imposto seletivo e não-cumulativo, sendo calculado de acordo com as alíquotas estabelecidas na Tabela do IPI (TIPI), anexa ao Decreto nº 8.950/16. Desta forma, para se calcular o quantum debeatur do tributo, deve-se, primeiro, enquadrar o produto industrializado em uma das posições da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), de acordo com as regras das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias (Nesh) previstas na Instrução Normativa RFB nº 1.788/2018. Depois, considerando a posição da NCM, verificar a alíquota correspondente na Tabela do IPI. Por fim, aplicar a alíquota sobre o valor do produto industrializado. Com isso, os produtos mais

³³⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 403. ³⁴⁰ Não há de se apontar problemáticas na apuração não-cumulativa do PIS e da COFINS, visto que os créditos

destas contribuições serão transferidos integralmente, mesmo em aquisições de empresas optantes pelo Simples Nacional, já que são calculados na forma presumida do artigo 3°, da Lei 10.637/02, e do artigo 3°, da Lei 10.833/03.

essenciais são menos onerados e transfere-se o crédito para os elos seguintes da cadeia produtiva.

Para inclusão do IPI no Simples Nacional, estas duas características foram ceifadas, como outrora já pontuado. Porém, anteriormente não fora exposto que a MPE industrial, em muitos casos, está submetida ao recolhimento do imposto em valor superior àquele devido pelas empresas não optantes pelo regime especial. Isto porque, as alíquotas do imposto, na apuração pelo Simples Nacional, são calculadas de acordo com a capacidade contributiva da MPE e não considerando o grau de essencialidade do produto.

Pouco importa se a MPE industrializará um produto cuja alíquota do IPI é zero na TIPI, porque terá de recolher o imposto conforme a alíquota prevista no Simples Nacional. Em outras palavras, para se valer do regime tributário que se amolda à sua realidade, a MPE terá de recolher o IPI, mesmo quando este tem uma alíquota zero ou inferior pelo regime normal de apuração.

Já os Estados e o Distrito Federal sentiram efeito oposto ao do IPI, pois, na maior parte das vezes, as alíquotas do ICMS pelo Simples Nacional são sensivelmente inferiores quando comparadas ao regime normal de apuração. Com isso, certamente, perceberiam redução na arrecadação do imposto estadual.

Curiosamente, no mesmo período, o regime de arrecadação do ICMS por substituição tributária foi ampliado excessivamente. Apenas para esclarecer que, neste regime, a lei elege um sujeito e um momento para recolher o tributo incidente sobre toda a cadeia produtiva³⁴¹, de tal maneira que outrem, não praticante do fato gerador futuro, deverá recolher o imposto anteriormente a ocorrência deste³⁴². As operações sujeitas ao regime da substituição tributária não foram incluídas no Simples Nacional, de tal maneira que continuam a ser recolhidas por fora do regime especial, conforme as alíquotas aplicáveis ao regime normal³⁴³. Logo, as mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária não são afetas pelas alíquotas diferenciadas e favorecidas do Simples Nacional.

A princípio, a substituição tributária fora apresentada pelos fiscos estaduais como um mecanismo para facilitar a fiscalização do ICMS, o qual garantiria a arrecadação em alguns

³⁴¹ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática.** 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 210.

³⁴² CAMPILONGO, Paulo Antonio Fernandes. O ICMS e a antecipação parcial do imposto na operação interestadual de circulação de mercadorias. *In*: _____ (Org.). **ICMS: Aspectos Jurídicos Relevantes.** São Paulo: Quartier Latin, p. 51-76, 2008.

³⁴³ Cf. BIAVA JUNIOR, Roberto. A Substituição Tributária no ICMS e a Necessidade de Tratamento Tributário Diferenciado e Favorecido para as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte do Simples Nacional — Análise crítica da Constituição Federal e da Lei Complementar 123/2006 e propostas para aprimoramento da legislação tributária vigente. In: **Revista Digital de Direito Público**, vol. 1, n. 1, p. 188 – 208, 2012.

setores específicos. Todavia, não se pode deixar de observar que, após 2008, sua utilização aumentou em larga escala, afetando diversos setores produtivos³⁴⁴.

Até 2007, no Estado de São Paulo, as operações com os seguintes produtos estavam submetidas à substituição tributária: venda realizada porta-a-porta (marketing direto) ou banca de jornal, fumo e sucedâneos, cimento, refrigerante, cerveja, chope, água, sorvete, fruta, veículos de duas rodas, veículos automotores, pneumáticos e afins, tintas, vernizes e outros produtos da indústria química, petróleo e combustíveis ou lubrificantes dele derivados. A partir de 2008, as seguintes operações passaram a ser submetidas ao regime da substituição tributária: medicamentos, bebidas alcoólicas, produtos de perfumaria, produtos de higiene pessoal, ração animal, produtos de limpeza, produtos fonográficos, autopeças, pilha e baterias, lâmpadas elétricas, papel, produtos da indústria alimentícia, materiais de construção e congêneres, produtos de colchoaria, ferramentas, bicicletas, instrumentos musicais, brinquedos, máquinas e aparelhos mecânicos, elétricos, eletromecânicos e automáticos, produtos de papelaria, artefatos doméstico, materiais elétricos, produtos eletrônicos, uso eletroeletrônicos eletrodomésticos³⁴⁵.

Como se observa, quase tudo que é industrializado e comercializado passou a se sujeitar ao regime da substituição tributária após 2008. Tal medida, da maneira como tem ocorrido, nos leva a questionar se o fim pretendido pelo fisco é evitar a sonegação, em setores de difícil fiscalização, ou garantir a qualquer custo a arrecadação, em virtude desta alternativa para burlar a possível queda de arrecadação com os recolhimentos que seriam feitos pelo Simples Nacional.

Na realidade, aparenta que foi criado óbice para as MPE acessarem as alíquotas favorecidas do Simples Nacional, considerando que quase tudo passou a se sujeitar à substituição tributária³⁴⁶. Desta maneira, ao invés dos Estados e do Distrito Federal dispensarem tratamento diferenciado e favorecido às MPE, encontraram um caminho para não ter de renunciar à arrecadação.

³⁴⁵ CAMPOS, Cesar Roberto Delfino; GALLO, Mauro Fernandes; HAMADA, Sadayuki Agostinho; HAMADA Sayuri Agostinho. O Regime de Substituição Tributária do ICMS como sustentação da arrecadação do Estado de São Paulo: um comparativo com a arrecadação da União na crise econômica de 2008. In: **Anais do 10º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**, 2010. Disponível em: < https://congressousp.fipecafi.org/anais/artigos102010/69.pdf>. Acesso em: 20 abr. 2021.

³⁴⁴ COSTA FILHO, Francisco Bernardes. **A implementação do Instituto da Substituição Tributária em larga escala pelo estado de São Paulo a partir do ano de 2008 e os conceitos preconizados por Joseph Stiglitz sobre uma boa tributação.** 2016. 123 f. Dissertação (Mestrado) — Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2016, p. 51-55.

³⁴⁶ PUGLIESI, Fábio. A incompatibilidade da substituição tributária do ICMS com a opção pelo Simples Nacional. **Sequência**, Florianópolis, n. 64, jul. 2012, p. 285-306. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2177-70552012000100012&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 26 ago. 2020.

Se a pretensão era favorecer às MPE com a inclusão do IPI e do ICMS no Simples Nacional, verifica-se que os reflexos práticos são totalmente distintos. A parte relacionada, no caso o fisco, encontrou um modo de manter a arrecadação e a MPE, consequentemente, teve de acatar.

No que tange aos adquirentes de MPE, verifica-se, empiricamente³⁴⁷, que estes deixam de adquirir daquelas optantes pelo Simples Nacional, em virtude destas transferirem poucos créditos de ICMS e nenhum de IPI. Isto decorre do artigo 23 da Lei Complementar 123/06 que inviabiliza a plena vigência da regra da não-cumulatividade do ICMS e do IPI prevista na Constituição Federal.

A princípio, a vedação à apropriação de créditos pode parecer razoável³⁴⁸, pois as alíquotas de saída das MPE optantes pelo Simples Nacional são menores do que àquelas previstas no regime normal. Logo, caso tomassem créditos e tivessem o benefício na saída, as MPE quase nunca pagariam ICMS.

Assim, imagine-se uma cadeia produtiva de roupas, em que temos as seguintes etapas produtivas: produção da matéria-prima, fiação, tecelagem, beneficiamento e acabamento, confecção, distribuição no mercado e comercialização³⁴⁹. Portanto, antes da etapa de confecção, os insumos produtivos passam por quatro outras etapas, todas nas quais ocorre o recolhimento do imposto e há transferência de créditos (considerando não haver empresas optantes pelo Simples Nacional e que não haja hipóteses de suspensão ou diferimento do imposto em nenhuma das etapas). Suponha-se que a empresa que irá efetivar a confecção é optante pelo Simples Nacional. Consequentemente, como esta não pode se apropriar, temos um efeito *reset* (são perdidos) em todos os créditos de impostos que foram recolhidos anteriormente e estes se tornam um custo da produção. Na saída da empresa optante pelo Simples Nacional para uma grande empresa realizar a distribuição e comercialização, haverá a transferência apenas do crédito de ICMS na pequena proporção recolhida no regime especial, ensejando que a grande

³⁴⁷ COSTA, Giovane da; MACCARI, Emerson Antonio; PESSÔA, Leonel Cesarino. As micro e pequenas empresas, o Simples Nacional e o problema dos créditos de ICMS. In: **Revista Direito GV**, São Paulo/SP, v. 12, n. 2, p. 345-363, mai./ago. 2016.

³⁴⁸ Neste momento, limitar-se-á a mencionar a razoabilidade sob a perspectiva do legislador, porque, como dito em outra oportunidade, é inaceitável que o tratamento diferenciado e favorecido seja dispensado às MPE em detrimento da não-cumulatividade prevista na Constituição Federal. Não pode prevalecer o comodismo do legislador, que deveria ter disciplinado tratamento diferenciado e favorecido em consonância com a não-cumulatividade. Cf. MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Análise Crítica ao Aproveitamento de Créditos no Simples Nacional. In: **Revista de Direito Tributário**, v. 103, pp. 150-169, 2008.

³⁴⁹ RECH, Sandra Regina. Estrutura da Cadeia Produtiva da Moda. In: **Modapalavra e-periódico**, ano 1, n. 1, pp. 7-20, jan-jul 2008. Disponível em:

https://www.revistas.udesc.br/index.php/modapalavra/article/view/7565/5068. Acesso em 20 ago. 2021.

empresa recolha um valor maior de ICMS, pois não poderá se valer daqueles créditos perdidos pelo efeito *reset*.

Em outras palavras, da forma como concebido o Simples Nacional, toda vez que uma mercadoria ou um insumo passa por uma MPE optante ao longo da cadeia produtiva, perdemse os créditos recolhidos anteriormente, reiniciando a contagem de créditos apenas com o valor dos impostos recolhidos pela MPE.

Se, a princípio a intenção do legislador era negar os créditos para garantir que as MPE iriam recolher tributos, a experiência mostrou um efeito colateral: as MPE, que estão no meio da cadeia, ficam impossibilitadas de optar pelo Simples Nacional, pois, na disputa pelo mercado, sempre perderão para as não optantes, que transferem integralmente os créditos do imposto.

Assim, considerando os tributos sobre o valor agregado, pudemos verificar três consequências do regime especial disponível às MPE. Em muitos casos, as MPE devem recolher o IPI em valor superior àquele devido pelas demais empresas. Quando convém aos Estados, estes incluem o ICMS no regime de substituição tributária, inviabilizando que as MPE recolham o imposto com as alíquotas favorecidas. E, por fim, verificamos a quebra das cadeias não-cumulativas, o que afasta as aquisições das MPE e encarece os custos em suas cadeias produtivas.

2.3.5 A exclusão do Simples Nacional: o instrumento de controle e o problema do crescimento econômico

As últimas consequências que podem ser enumeradas sobre o regime especial decorrem da possibilidade da MPE ser excluída deste. Como já referido anteriormente, o Simples Nacional não é o regime de apuração de tributos das MPE, mas aquele pelo qual estas podem optar, de tal maneira que deste podem ser excluídas.

No primeiro capítulo, enumeramos todas as hipóteses em que, mesmo desejando apurar os tributos pelo Simples Nacional, a MPE poderá ser excluída do regime especial. Sistematicamente, podemos separar as situações que ensejam a exclusão em dois³⁵⁰ grupos:

³⁵⁰ Nesta oportunidade, não será feita menção à hipótese de exclusão pleiteada pela própria MPE, pois se presume (com a ressalva de situações nas quais esta é empurrada para fora do Simples Nacional para atender aos interesses de terceiros, como demonstrado no tópico das cadeias de não cumulatividade) que, neste caso, esta tenha entendido ser mais vantajoso apurar os tributos pelos regimes normais e, realmente, queira ser excluída do regime especial.

violação a dispositivo da Lei Complementar 123/06 e crescimento do faturamento em patamar superior ao limite para opção. Cada um destes grupos de possibilidade de exclusão dá ensejo a uma consequência para as MPE, respectivamente: a manutenção destas na "rédea curta" e a inviabilização do crescimento real.

Em tópicos acima, assentou-se que o Simples Nacional não é uma opção para as MPE, mas um regime especial de apuração de tributos do qual estas dependem intrinsecamente enquanto não reformados os regimes normais de apuração. Uma vez não havendo espaço para as MPE nos regimes normais, estas têm um grande receio de serem excluídas do Simples Nacional.

Dentre os principais impactos negativos da exclusão, os empresários vislumbram que terão aumentos dos custos para manutenção dos funcionários e da carga tributária em geral, bem com sofrerão impacto significativo na parcela de lucro auferido no negócio³⁵¹. Logo, está no ideário dos pequenos empresários a aversão à exclusão do Simples Nacional.

Na prática, este receio se confirma, já que ao sair do regime, o custo operacional aumenta sobremaneira, especialmente no que tange aos tributos incidentes sobre a folha de salários e o ICMS. Portanto, possivelmente, a saída do Simples Nacional forçaria algumas MPE a demitirem funcionários, por exemplo³⁵².

Diante deste cenário, no qual não pode ser excluída do Simples Nacional sob pena de inviabilizar seu negócio, a MPE faz de tudo para atender às exigências da Lei Complementar 123/06, mesmo que tenha de se constituir sob o manto de regime societário não adequado ao negócio, se limitar a desenvolver somente as atividades permitidas pela lei, se conformar em pagar tributos indiscriminadamente (em situações que estes seriam zero ou menores nos regimes normais) ou não os discutir judicialmente para não ficar em débito com o fisco. Fora a constante apreensão da MPE, que não sabe se está em total conformidade com a legislação tributária ou se praticou alguma hipótese que ensejará sua exclusão do regime³⁵³.

³⁵² FRANCO, Cleiton; SAMPAIO, Gustavo Ramos; VAZ, Paulo Henrique. Redução e simplificação de tributos para empresas de pequena porte: uma aplicação de regressão descontinua para a indústria brasileira. In: **ANPEC XX – Encontro de Economia da Região Sul**, Porto Alegre/RS, 2017.

³⁵¹ DUTRA, Marina Brandão. A exclusão de empresas do Simples Nacional. In: **3ª Edição do Prêmio Simples Nacional e Empreendedorismo**, Brasília/DF, 2013. Disponível em: http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arquivos/monografias/Marina_Brandao_Dutra.pdf>. Acesso em: 08 ago. 2021.

³⁵³ A exclusão do Simples Nacional, além dos efeitos prospectivos, pode ser aplicada de forma retroativa. Para exemplificar, imagine-se que uma MPE tenha incorrido em uma das hipóteses dos incisos II a XII, do artigo 29, da Lei Complementar 123/06, no mês de janeiro de 2012, sendo que no período a situação não fora identificada e a empresa continuou recolhendo os tributos normalmente pelo Simples Nacional. Passados 4 anos, em janeiro de 2016, a autoridade administrativa lavra um termo de exclusão do Simples Nacional, o qual produzirá efeitos a partir do mês em que incorrida a infração (§1°, do artigo 29, da Lei Complementar 123/06), portanto retroagirá ao

Em verdade, a MPE fica adstrita às condições do legislador, em posição de subserviência ao que lhe é imposto, sem poder questionar, como se o tratamento diferenciado e favorecido fosse um favor fiscal. Isto é, mesmo que as MPE dependam do regime especial por não terem sido contempladas nos regimes normais, só terão acesso caso se comportem.

Numa análise superficial, esta estrutura jurídica poderia fazer sentido, reservando o "benefício fiscal" (um verdadeiro prêmio) somente para as MPE que atendam aos ditames legais. Poderíamos até ser levados a crer que o "benefício" do Simples Nacional se equipararia ao bônus de adimplência fiscal previsto no artigo 38 da 10.637/02, que premia a grande empresa em conformidade com o fisco nos últimos 5 anos com uma redução de 1% da base de cálculo da CSLL no quarto trimestre do ano calendário.

A diferença é que as grandes empresas não dependem deste bônus para sobreviver, sendo este um *plus* que será rateado entre os sócios ou reinvestido na empresa e não fará diferença se esta não o ganhar. Diferentemente do Simples Nacional, que é a única opção vigente para as MPE. Ou seja, se o Simples Nacional é questão de sobrevivência para as MPE não poderia ter sido estruturado como uma sanção positiva.

Por isso, enquanto as MPE dependerem deste regime, o legislador pode impor as restrições que bem entender, pois se sabe, previamente, que aquelas terão de aquiescer. Isto é, as MPE ficam na "rédea curta" do legislador, que usa em seu favor a dependência daquelas do regime especial.

E aqui, por legislador, entenda-se todos aqueles que tem interesses ocultos e oblíquos e podem manipular o processo legislativo em seu favor. São as grandes empresas³⁵⁴, que deliberadamente decidem quais atividades podem ou não optar pelo regime simplificado. Imagine só, as pequenas empresas competindo em setores típicos de oligopólio dos grandes grupos econômicos. São os órgãos do poder executivo, que não desejam ter muito trabalho com

2021.

mês de janeiro de 2012. Para facilitar o exemplo, considerare-se que a MPE não irá impugnar o termo. Logo, a exclusão será lançada no sistema e a MPE ficará fora do regime especial no ano de 2012 e mais pelos próximos três anos calendários (2013, 2014 e 2015). Automaticamente, constará no sistema da Receita Federal do Brasil a pendência de declarações dos quatro anos calendários, sendo que a MPE deverá reprocessar as declarações do período (2012, 2013, 2014 e 2015) lastreadas no lucro presumido ou real e pagar todos os tributos pelos regimes normais (artigo 32, da Lei Complementar 123/06). Os valores que foram recolhidos pelo Simples Nacional poderão ser restituídos, mas serão compensados de ofício com os débitos recém declarados (§1°, do artigo 7°, do Decreto-Lei n° 2.287/86). Neste meio tempo, se a MPE demorar processar as declarações pelos regimes normais, ficará sujeita, ainda, a ter o CNPJ declarado inapto, por força do inciso I do artigo 81 da Lei 9.430/96, e sem qualquer processo administrativo, em atenção ao questionável artigo 41 da Instrução Normativa RFB n° 1.863/2018. Noutras palavras, as consequências da exclusão do Simples Nacional pode ser o encerramento do negócio em definitivo.

354 MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos; CHAMAS, Henrique Nimer. A tributação das pequenas empresas revendedoras de automóveis usados pelo Simples Nacional. In: **Revista dos Tribunais**, v. 1024, pp. 235-253,

as MPE³⁵⁵ e dificultam que estas questionem qualquer situação relativa ao regime especial. Imagine só, ter estrutura e disposição para fiscalizar um número incontável de empresas espalhadas pelo país e que não trazem "retorno" significativo ao fisco. São os órgãos do poder judiciário, que cortam na raiz qualquer discussão envolvendo o Simples Nacional sob o fundamento de que este é questão de opção: "se não gosta, basta não aderir"³⁵⁶. Imagine só, as MPE abarrotando o judiciário com todos os problemas visíveis no regime especial.

Assim, a possibilidade de exclusão do Simples Nacional é manipulada a depender dos interesses destes terceiros e é utilizada como instrumento de controle das MPE, que vão sendo levadas na "rédea curta" em prol de interesses que não são os seus.

A outra situação que enseja a exclusão do Simples Nacional é a MPE apresentar faturamento em patamar superior ao limite para opção, quando estas passam a conviver com o dilema do crescimento econômico. Ora, mas se a empresa está superando os limites do Simples Nacional, não seria algo a ser louvado, que significa a prosperidade do negócio?

Em tese, seria. Mas, na realidade, o que se observa é um temor do aumento da carga tributária e do sistema tributário complexo em que serão lançadas. Não há um regime de transição no Brasil que possibilite uma saída confortável do Simples Nacional: ou a empresa é pequena e pode usufruir deste regime especial, ou a empresa é grande o suficiente para poder lidar com as adversidades dos regimes normais atuais. Por isso, este momento é, usualmente, traumático para os empresários³⁵⁷.

A saída do Simples Nacional é um ato abrupto e não um processo progressivo. Não é que a MPE não tem uma certa previsibilidade de quando possivelmente irá extrapolar o limite de faturamento para a opção pelo regime especial. Mas, é que, de um momento para o outro, as alíquotas dos tributos disparam, bem como o grau de complexidade das obrigações acessórias aumentam severamente.

Num dia, a MPE declarava ao fisco seu faturamento e, de acordo com a atividade da empresa, no Portal do Simples Nacional, já emitia uma guia única para recolhimento dos

³⁵⁵ "A Secretaria da Receita Federal tem se mostrado atenta à necessidade da abordagem diferenciada, não apenas em razão da natureza das atividades econômicas desenvolvidas pelo contribuinte, mas também considerando sua relevância no cenário econômico nacional. Ao mesmo tempo em que disponibiliza para as pequenas e médias empresas um sistema simplificado de apuração e pagamento de tributos federais (Simples), procura modificar sua estrutura organizacional e desenhar ações específicas com o objetivo de garantir um maior controle sobre as grandes empresas atuantes no País." Cf. BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Análise da arrecadação das grandes empresas em 1999.** Brasília, 2002.

³⁵⁶ Para se entender compreender o contexto desta afirmação, ver o tópico "2.3.1 A insensibilidade do poder público: o regime de tributação especial e opcional".

ENDEAVOR. **Tributação e crescimento das empresas no Brasil**, 2019, p. 30-31. Disponível em: https://endeavor.org.br/leis-e-impostos/tributacao-e-crescimento-das-empresas/#download. Acesso em: 08 jul. 2020.

tributos incidentes sobre sua atividade empresarial, considerando uma alíquota diferenciada³⁵⁸. No outro, esta empresa deverá se atentar a todos os entes tributantes aos quais está relacionada, verificar quais são as obrigações acessórias exigidas por cada um destes, identificar os regimes de tributação a que estão sujeitos os produtos que comercializa ou que industrializa, os serviços que presta ou toma, fazer o controle de créditos fiscais, emitir e recolher uma guia individual para cada um dos tributos, fora tantas outras obrigações.

Em alguns casos, as MPE são desestimuladas a crescer, pois qual o sentido de aumentar o faturamento se o resultado que remanescerá para os sócios será menor do que quando cabia no Simples Nacional³⁵⁹. Este é o dilema do crescimento das MPE: se crescer, aumentam os custos; se os custos aumentam, o lucro diminui.

Então, a primeira opção considerada por estas empresas para não sair do Simples Nacional é se manter estagnada em determinado patamar de faturamento, o que se denomina na literatura como "nanismo tributário"³⁶⁰. A segunda opção considerada, como é de praxe quando estruturas jurídicas como esta se apresentam³⁶¹, é a abertura de novas empresas para segregar o faturamento e possibilitar a manutenção no regime especial³⁶².

A empresa passa a se dividir artificialmente, multiplicando o número de estabelecimentos apenas para se enquadrar na definição de MPE. Ao invés de se estimular o crescimento estruturado e saudável das empresas nacionais, o modelo de tributação atual acaba por impactar o surgimento de vários "puxadinhos empresariais". São diversos CNPJs, todos funcionando no mesmo endereço, cabendo ao proprietário a gestão da emissão de notas fiscais para não extrapolar o limite de faturamento. No operacional, é produto que entra por um CNPJ

http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/29399/Qualidade%20dos%20Gastos%20Tribut%c3%a1rios%20no%20Brasil.pdf?sequence=2&isAllowed=y>. Acesso em: 01 set 2021.

³⁵⁸ Desconsidera-se, aqui, os tributos não compreendidos na apuração pelo Simples Nacional para facilitar o exemplo.

³⁵⁹ CASTRO, André Lima de. Uma análise de impactos do Simples Nacional no DF. In: 1ª **Edição do Prêmio Tributação e Empreendedorismo**, Brasília/DF, 2011. Disponível em: http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arquivos/noticias/monografia_da_terceira_colocada.pdf. Acesso em: 08 ago. 2021.

³⁶⁰ PAES, Nelson Leitão. Simples Nacional no Brasil: o difícil balanço entre estímulos às pequenas empresas e aos gastos tributários. In: **Nova Economia**, v. 24, n. 03, pp. 541-554, 2014. Disponível em: https://doi.org/10.1590/0103-6351/1798>. Acesso em: 08 ago. 2021.

 ³⁶¹ Situação semelhante ocorre no Reino Unido. Cf. PESSÔA, Leonel Cesarino. PESSÔA, Samuel (Org.).
 Qualidade dos gastos tributários no Brasil: o Simples Nacional. São Paulo: FGV Direito SP, 2020, p. 79.
 Disponível

³⁶² Vale lembrar que, em muitos casos, para realização desta artimanha, as empresas acabam sendo constituídas por sócios que não são efetivamente sócios, sendo constituídas no CPF de terceiros (usualmente parentes, funcionários de confiança ou até mesmo laranjas). Porém, se o fato for constatado pela autoridade administrativa, isto enseja hipótese de exclusão do Simples Nacional na forma do inciso IV, do artigo 29, da Lei Complementar 123/06.

e sai por outro, faturamento de uma empresa que será usado para quitar a despesa de outra. E, nesta confusão as MPE vão operando.

Estima-se que, ao menos, 4% (quatro por cento) das novas empresas abertas no país estão relacionadas ao fracionamento artificial de estabelecimentos. O que explica, inclusive, o baixo número de empresas de médio porte no país, já que o faturamento destas está diluído em MPE artificiais³⁶³.

E, a terceira e última opção considerada, é aceitar que não há espaço para o crescimento progressivo de pequenas empresas e migrar para os regimes normais de apuração, arcando com todos os ônus decorrentes. Porém, com o aumento significativo de custos, terá dificuldade para competir com grandes empresas³⁶⁴.

Em qualquer das três opções, a empresa perde. Na primeira, aceita a estagnação e não irá crescer. Na segunda, opera em meio a uma confusão gerencial, desprovida de uma estrutura sólida que possibilite a consolidação da maturidade empresarial. E, na terceira, não consegue ser competitiva para brigar no mercado.

Nas três opções, a grande empresa vence. Na primeira, a conformação da MPE não lhe enseja ameaça. Na segunda, também não se sente ameaçada, porque não há como ser debandada por uma empresa que não atingiu a maturidade. E, na terceira, apresenta vantagem significativa no mercado pelo fato dos custos de conformidade lhe afetarem em proporções significativamente menores.

Posto isso, conclui-se que, enquanto for vigente um regime de apuração de tributos paralelo ao regime normal, o qual não é condizente com a realidade das MPE, e houver a possibilidade de exclusão deste, estas ficarão sujeitas ao controle do legislador (na acepção definida acima) e permanecerão no dilema do crescimento econômico.

³⁶⁴ Como exemplo, pode-se citar estudo específico sobre o custo de cumprimento das obrigações fiscais pelas empresas em Portugal, no qual se concluiu que conforme cresce a dimensão da empresa, os custos diminuem em porcentagem do volume de negócios, regredindo de 5,27% (nas microempresas) para 0,05% (nas grandes empresas). Cf. LOPES, Cidália Maria da Mota. Os custos de cumprimento fiscal na Pequenas e Médias Empresas - a Percepção dos Técnicos Oficiais de Contas (TOCS). In: **Revista de finanças públicas e direito fiscal**, A. 5, nº 3, p. 133-150, 2012.

³⁶³ SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos (Orient.); MATTOS, Lucas Martins de; MARTINS, Felipe dos Santos. Simples Nacional e fracionamento artificial de empresas no período 2006-2016: evidências preliminares a partir dos dados identificados da RAIS. In: **Contribuições acadêmicas para a política de subsídios da União/Escola de Fazendária**. Brasília: Esaf, p. 301-341, 2018. Disponível em: https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/4030/1/contribuicoes-academicas-23nov2018.pdf>. Acesso em 08 ago. 2021.

2.4 A subversão do princípio do tratamento jurídico diferenciado e favorecido para fins de controle das pequenas empresas

Na aparência, o Simples Nacional é um regime de tributação que dispensa tratamento diferenciado e favorecido para as MPE. Porém, numa análise do regime sob as lentes da teoria crítica, marcada pelo comportamento crítico e pela orientação para emancipação, pôde-se desvelar o que estava apenas aparente.

Na realidade, o Simples Nacional encobre uma série de raciocínios perversos e de consequências nefastas para as MPE. Na prática, verifica-se uma subversão do princípio do tratamento jurídico diferenciado e favorecido, porque, ao invés deste ser utilizado pelo legislador para fomentar políticas públicas de incentivo verdadeiro às MPE, está sendo utilizado para controlá-las.

Como visto, os regimes normais de apuração de tributos são severamente burocráticos e demasiadamente onerosos para a realidade da MPE. Então, ao dispensar tratamento jurídico diferenciado e favorecido, o legislador deveria tê-lo feito mediante simplificação dos próprios regimes normais para compatibilizá-los com a existência destas empresas.

Todavia, o legislador seguiu outro caminho, mantendo os regimes normais complexos e pertinentes à conjuntura das grandes empresas e disciplinando um regime especial pelo qual as MPE poderiam optar. Curiosamente, em 2015, mais de 77% (setenta e sete por cento) das empresas brasileiras optavam por este regime especial para apurar seus tributos, enquanto, os ditos regimes normais, eram escolhidos por apenas 22% (sendo, 2,75% de optantes pelo método real, 15,87%, pelo presumido e as demais isentas ou imunes)³⁶⁵. Isto é, contraditoriamente, o legislador tornou a tributação-regra no Brasil a opção por um regime especial e excepcional, mantendo os regimes normais como um "luxo" pelo qual somente grandes empresas podem pagar.

Como as MPE não tem espaço nos regimes normais, a princípio, já se sabe que estas terão de optar pelo regime especial para apurar seus tributos. Ou seja, não é questão de escolha, mas de necessidade para o regular desempenho das atividades empresariais, estabelecendo-se uma relação de dependência entre as MPE e o Simples Nacional.

_

³⁶⁵ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Estudos tributários – dados setoriais 2011 a 2015.** Disponível em: . Acesso em: 25 mai. 2021.

Portanto, estamos diante de uma prática paternalista e não de uma política que pretenda uma mudança real na situação das MPE, visando fortalecê-las, como recomendaria MONTAÑO³⁶⁶. Sob esta perspectiva, verifica-se que o legislador (e todos aqueles *players* que podem manipular o processo legislativo em seu favor) dispõe de instrumento para manutenção das MPE na "rédea curta", definindo o rumo e o destino destas.

Para se valer do regime especial do qual dependem, as MPE devem ter as formas societárias autorizadas pela lei, não podem escolher livremente suas atividades, não podem organizar a atividade produtiva como bem entenderem, não podem atrasar o pagamento de tributos, não podem cometer nenhum erro na interpretação da confusa legislação tributária, não podem crescer além do limite definido pelo legislador.

Surpreendentemente, no lugar de estimular o crescimento e o amadurecimento de empresas fortes e sólidas, o regime especial estimula a simplificação excessiva das MPE. Assim, a maior parte destas empresas não contam com dados fidedignos sobre o próprio negócio, tornando-as mais vulneráveis aos interesses alheios.

Além disso, as MPE devem pagar tributos indiscriminadamente e nem adianta questionar judicialmente, pois o poder judiciário não irá atender as demandas daquelas empresas que já são muito beneficiadas com o Simples Nacional, recomendando a estas que façam as devidas ponderações antes de optar. Fora as constantes ameaças de exclusão e de extinção do regime especial do qual dependem.

Nenhuma destas circunstâncias é natural e nem traduzem os interesses das próprias MPE. Em verdade, o que se observa é o percurso das MPE sendo definido pelas diversas partes com as quais se relacionam. Sob o pretexto de dispensar tratamento diferenciado e favorecido, o Simples Nacional tem sido utilizado para atender interesses oblíquos e escusos de terceiros.

Não há como ser hipócrita e afirmar que o Simples Nacional não favoreça as MPE³⁶⁷, quando comparado aos regimes normais de tributação. Entretanto, não se pode perder de vista que as MPE só dependem do regime especial porque o legislador optou por não reformar os regimes normais. Planta-se o problema para vender a solução e, neste caso, as MPE pagam um preço alto para terem acesso a um regime de tributação condizente com sua realidade.

Então, respondendo às perguntas postas no início deste capítulo, pode-se concluir que o modelo vigente está longe de dispensar o tratamento diferenciado e favorecido tal como previsto na Constituição Federal. Este regime especial engessa as MPE, que atuam (e não

³⁶⁶ MONTAÑO, Carlos. **Microempresa na era da globalização.** 2. ed. São Paulo: Cortez, 2001, p. 112.

³⁶⁷ Inclusive, rechaça-se veementemente que este seja extinto antes de reformados os regimes normais de apuração.

disputam) no mercado como autorizado pela grandes empresas e pelas demais partes relacionadas.

Numa leitura atenta, não há verdadeiro incentivo às MPE pelo regime especial. De duas, uma: ou se trata de uma tentativa frustrada de correções num sistema tributário caótico e distorcido; ou se trata de um instrumento exitoso para manipulação das MPE por aqueles que dominam o processo legislativo. Sendo que, esta última hipótese sintetiza melhor a realidade.

Por isso, no próximo capítulo, será apresentado outro caminho possível, o qual atenderia melhor às MPE e ao princípio Constitucional do tratamento diferenciado e favorecido, em detrimento do sistema atual.

3 UM MODELO DE LUCRO REAL COMO INSTRUMENTO DE EMANCIPAÇÃO FISCAL DAS PEQUENAS EMPRESAS

Na concepção de HORKHEIMER, o objetivo da teoria crítica é a emancipação dos seres humanos das circunstâncias que os escravizam³⁶⁸. Portanto, este trabalho toma como significado de emancipação aquele atribuído pelos teóricos da Escola de Frankfurt, qual seja, o "esforço vivido pelo próprio homem de se libertar da imposição da natureza e das formas da vida social transformadas em amarras, e de se libertar da ordem jurídica, política e cultural"³⁶⁹. Por isso, entende-se que o sujeito emancipado se reveste da capacidade efetiva de comunicação livre de coerções externas e internas, bem como pode se impor na realidade factual das sociedades do chamado capitalismo tardio³⁷⁰.

No capítulo anterior verificou-se que o mecanismo de tributação atual é utilizado para manipulação das MPE. A lógica é simples. Desenvolvem-se regimes normais de apuração de tributos que são inatingíveis pelas MPE. Paralelamente, institui-se um regime especial pelo qual estas podem optar sob condições onerosas. Como não conseguem fazer frente aos regimes normais, certamente, as MPE irão optar pelo Simples Nacional, mesmo que tenham de anuir com condições absurdas (não há escolha). Logo, o regime especial se mostra como um instrumento propício para dominação jurídica das MPE por aqueles que controlam o processo legislativo³⁷¹. Nos tópicos anteriores não faltam exemplos de como o destino das MPE é moldado pelo Simples Nacional.

Portanto, neste capítulo, será apresentada alternativa orientada para a emancipação. Isto é, um modelo de tributação que possibilite às MPE se libertarem das amarras impostas pelas partes com as quais se relaciona. A preocupação deste trabalho é pensar o direito e a estrutura de tributação em prol das MPE e não com base no interesse das grandes corporações, como se

Unesp, 2021, p. 28.

³⁶⁸ HORKHEIMER, Max. **Critical Theory. Selected Essays**. Tradução de Matthew J. O'Connell. New York: The Continuum Publishing Company, 2002, p. 246.

³⁶⁹ HORKHEIMER, Max. Teoria Tradicional e Teoria Crítica. In: BENJAMIN, Walter; HORKHEIMER, Max; ADORNO, Theodor W.; HABERMAS, Jürgen. **Textos Escolhidos**. São Paulo: Abril Cultural, 1980, p. 146. ³⁷⁰ REPA, Luiz. **Reconstrução e emancipação: método e política em Jürgen Habermas.** São Paulo: Editora

verifica no modelo vigente, colocando fim à marginalização das unidades produtivas de menor porte econômico³⁷².

É fato que o modelo vigente foi construído em favor das grandes corporações, porém a situação não tem de ser ou de continuar assim. Não se trata de conjuntura natural, mas de uma expressão de um projeto político em atividade: "o modo de produção social capitalista, que elege como *ratio fundamentalis* do ordenamento político o lucro, coloca o direito positivo a seu serviço" para "domesticar os determinismos econômicos"³⁷³.

O sistema fiscal poderia ser muito mais simples do que é hoje e sem tantas distorções³⁷⁴. Não há mais como manter um sistema tributário que é compreendido apenas por grandes empresas, deixando as MPE sangrarem nos entraves da burocracia fiscal³⁷⁵ ou submetendo-as a condições onerosas para adesão ao Simples Nacional.

Em suma, a presente pesquisa se interessa pela emancipação fiscal das MPE. E, calcada neste norte, apresentará um modelo de tributação que poderia ser, mas, por interesses escusos e oblíquos, não o é.

De início, há de se ponderar como a emancipação fiscal emerge do conceito de emancipação sustentado ao longo deste trabalho. Na sequência, será esclarecido o porquê da apuração do IRPJ pelo método real (não aquela vigente atualmente, mas a proposta por esta pesquisa) possibilitar referida emancipação fiscal, além de fazer frente a todas as consequências a que estavam submetidas as MPE pelo Simples Nacional.

Sedimentada esta premissa, serão feitas sugestões (sem qualquer pretensão de esgotar o tema) de alteração no modelo atual de tributação da renda da pessoa jurídica pelo método real para comtemplar as MPE. Por fim, será feita a conciliação entre o modelo proposto e o princípio do tratamento diferenciado e favorecido previsto na Constituição Federal.

³⁷² Cf. MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos; FERREIRA, Gustavo Assed. Pequenas empresas e desconcentração administrativa. In: **Direito administrativo e gestão pública III – XXV Congresso do CONPEDI,** 2016.

GRAU, Eros Roberto. Por que tenho medo dos juízes: (a interpretação/aplicação do direito e dos princípios). 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2021, p. 17.

³⁷⁴ STIGLITZ, Joseph E. **O grande abismo: sociedades desiguais e o que podemos fazer sobre isso.** Rio de Janeiro: Alta Books, 2016, p. 177-180.

³⁷⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Desigualdade e tributação na Era da austeridade seletiva.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 22.

3.1 A emancipação fiscal das pequenas empresas: autonomia para apurar e recolher tributos

Emancipação fiscal não é sinônimo de crescimento econômico exponencial. Apesar do modelo ora proposto possibilitar o desenvolvimento estruturado e saudável das MPE, objetivando a maturidade empresarial, não se espera que este gere diretamente o crescimento econômico das MPE. Este pressuposto deve ser estabelecido antes de se avançar para análise da emancipação fiscal, porque não se está a propor uma fórmula mágica para prosperidade das empresas brasileiras, mas um contraponto ao sistema tributário vigente que apequena (ainda mais) as MPE.

A emancipação fiscal surge como um movimento necessário em face do contexto desvelado no capítulo anterior. Ou seja, após apresentar a realidade, revelando o que estava apenas aparente, concluiu-se que: como os regimes normais não condizem com o universo das MPE, estas dependem do Simples Nacional. Esta relação de dependência provoca consequências perversas às MPE: a insensibilidade do poder público, o pagamento indiscriminado de tributos, a ausência de dados fidedignos sobre a empresa, as implicações com partes relacionadas em virtude da incompatibilidade entre os tributos sobre o valor agregado e uma base presumida, além de se submeterem às condições onerosas impostas pelo legislador (e pelos que controlam o processo legislativo) e de não encontrarem espaço para o crescimento econômico (ausência de um regime de transição efetivo).

Diante deste contexto, esta pesquisa teria dois caminhos a seguir. O primeiro: concentrar-se em atacar cada uma destas consequências, individualmente, como fizeram diversos trabalhos citados. Poderia se insurgir contra a insensibilidade do poder público, articulando argumentos contrários ao posicionamento que vem sendo firmado pelo poder judiciário sobre demandas envolvendo o Simples Nacional, bem como por aqueles que defendem a extinção do regime especial sem uma alternativa viável à realidade das MPE. Poderia apresentar alternativas que mitigassem o pagamento indiscriminado de tributos, como uma redução da alíquota nos primeiros anos de atividade ou a revogação do "modelo de pacote". Poderia obrigar as MPE a manterem contabilidade organizada para fins fiscais. Poderia exibir soluções para as incompatibilidades entre os tributos sobre o valor agregado e a base presumida. Poderia discorrer sobre uma forma de aliviar as condições onerosas de adesão impostas pelo legislador e um regime de transição para os regimes normais.

Não obstante, nada disso faria o Simples Nacional deixar de ser um regime especial pelo qual as MPE podem optar. Nada disso eliminaria a relação de dependência causada por este regime. Nenhuma destas alternativas enfrenta o cerne da questão, que reside no fato das MPE não terem sido contempladas nos regimes normais de apuração. Todas estas alternativas não passam de "remendos" no modelo encontrado pelo legislador complementar para dispensar tratamento diferenciado e favorecido às MPE. É questão de tempo até que novos problemas se apresentem e novas relações de dominação se configurem.

O segundo caminho permeia a adequação dos regimes normais à realidade das MPE, eliminando a relação de dependência ocasionada pelo Simples Nacional. E, como resultado, resolveria os problemas acima apontados. Apesar da alternativa parecer óbvia, não é o que encontramos nas poucas pesquisas veiculadas sobre o tema, as quais se prendem ao primeiro caminho. Aparentemente, confirma-se o modelo reducionista da teoria tradicional do direito tributário.

Não se está a falar que é uma alternativa fácil de ser implementada, longe disso. É muito mais fácil seguir na mesma direção que vem trilhando o sistema tributário nacional e fazer alguns "remendos", quando necessário, do que mudar toda uma cultura tributária e uma estrutura de dominação. Não por acaso, nenhum dos quatro projetos³⁷⁶ de "reforma" tributária em andamento mexeu com o Simples Nacional.

Curiosamente, retomando um dado exposto anteriormente, em 2015, 77% das empresas brasileiras eram optantes pelo Simples Nacional. Então, a pretensa "reforma" tributária se presta a pouco mais de 22% das empresas nacionais. Qualquer simplificação nos regimes normais de apuração é sempre bem-vinda, mas não há como se chamar de "reforma" um projeto que marginaliza, no mínimo, 77% da população empresarial. A verdadeira reforma tributária deve, para além de simplificar regimes normais de apuração, integrar as MPE ao sistema geral.

Por isso, este trabalho irá seguir o segundo caminho, buscando substituir um sistema tributário que funciona como combustível para as relações de dependência e de dominação por um modelo que forneça substrato para as MPE florescerem. Espera-se que as MPE não tenham mais de se preocupar com o fato de preencherem ou não as condições estabelecidas pelo legislador para opção por um regime especial, bem como que o rumo destas não mais seja definido por terceiros.

_

³⁷⁶ Faz-se alusão às Propostas de Emenda à Constituição 45/2019 e 110/2019 (ambas propõem a instituição do Impostos sobre Bens e Serviços e têm, em comum, a extinção do PIS, da Cofins, do IPI, do ICMS e do IPI) e aos Projetos de Lei nº 3.887/20 (propõe a instituição da Contribuição sobre Bens e Serviços, unificando o PIS e a Cofins) e nº 2.337/21 (propõe alterações na legislação do imposto de renda).

Portanto, a emancipação fiscal nada mais é do que a autonomia para apurar e recolher tributos, sem dependência de um regime especial que é utilizado como instrumento de dominação das MPE. É a mais pura possibilidade de a MPE quitar seus débitos fiscais sem "dever favor" a ninguém (impressão que fica no regime especial) e sem ter de aceitar condições onerosas abusivas. Não há uma receita pronta para se concretizar a emancipação fiscal, mas um fim a ser perseguido: a libertação das MPE das amarras que lhe são impostas pelos regimes tributários vigentes.

Desta forma, nos próximos tópicos, será apresentado um modelo que se propõe a atingir esta finalidade, sem qualquer pretensão dogmática. Em verdade, esta pesquisa visa estimular outras que se pautem no mesmo fim e sugiram alternativas possíveis para emancipação fiscal das MPE.

3.2 O diálogo entre a emancipação fiscal e o lucro real

Quando o Constituinte previu que deveria ser dispensado tratamento tributário diferenciado e favorecido às MPE para incentivá-las e possibilitar a livre-concorrência e a livre-iniciativa não disse como isto deveria ser feito. Apenas traçou regra programática com o escopo de nortear o poder público³⁷⁷.

De tal modo, a regra é de eficácia limitada, não possuindo conteúdo suficiente para desenvolver seu objetivo integralmente. Logo, cabe ao legislador o dever de observar as diretrizes da Constituição Federal e de efetivar o conteúdo precário da norma programática por meio outras normas jurídicas³⁷⁸.

Numa análise detida do parágrafo único do artigo 146 da Constituição Federal não há qualquer mandamento determinando que o tratamento tributário diferenciado e favorecido deve (no sentido impositivo da palavra) ser dispensado por algum mecanismo similar ao Simples Nacional. O Constituinte limita-se a apontar que um sistema de recolhimento unificado poderia ser implementado pelo legislador, sem definir diretrizes³⁷⁹. Até porque, na alínea d), do inciso

³⁷⁷ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes. **Extrafiscalidade: análise semiótica.** 2009. 319 f. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009, p. 292.

³⁷⁸ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 3. ed. Šão Paulo: Malheiros, 1998, p. 126-127.

³⁷⁹ Como sugere SMITH, num sistema tributário ideal, o custo para arrecadação de um tributo não deve superar (em muito) o valor do próprio tributo. Então, um sistema unificado faz sentido para pequeniníssimas empresas cujos custos para declaração poderiam superar o valor do próprio tributo. Cf. SMITH, Adam. **Riqueza das Nações: edição condensada**. 1. ed. São Paulo: Folha de São Paulo, 2010, p. 347.

III, do artigo 146, da Constituição Federal, o Constituinte propõe outra alternativa, determinando que o tratamento diferenciado e favorecido poderia se dar também pela instituição de regimes especiais para apuração do ICMS, do PIS, da COFINS, da CSLL e da contribuição previdenciária devida pela empresa. Ou seja, não há uma regra fixa na Constituição para se dar eficácia ao princípio do tratamento diferenciado e favorecido.

Faz-se esta digressão porque uma premissa necessita ser estabelecida: o Simples Nacional não é o próprio tratamento diferenciado e favorecido previsto na Constituição Federal, eis que este poderia ter sido dispensado de outras formas. Francamente, trata-se de uma alternativa muito desleixada que foi arrumada pelo legislador para tentar dar efetividade ao conteúdo programático, "construída à margem da busca de convicções sobre os fatos" e "desprovida de estudos das entidades que deveriam se voltar para o tema" ³⁸⁰.

Com esta premissa estabelecida, abre-se espaço para se buscar outra maneira de se efetivar o princípio do tratamento jurídico diferenciado e favorecido, especialmente uma que atenda ao conceito de emancipação fiscal posto no tópico anterior. Ou seja, uma forma que potencialize a autonomia das MPE e não as apequene.

Para revelar uma forma de apuração orientada para emancipação fiscal, nos próximos tópicos, serão revisitadas as consequências³⁸¹ que as MPE enfrentam hoje em virtude do Simples Nacional. Pouco a pouco, a apuração do IRPJ pelo método real irá se consolidar como a que melhor atende aos interesses das MPE. Certamente, não se está a tratar do lucro real atual, mas de mecanismo pautado na sua essência que garante às MPE a autonomia necessária para apurar e recolher tributos.

3.2.1 As pequenas empresas devem ser contempladas nos regimes normais de tributação: reestabelecimento da credibilidade das MPE perante o poder público e manutenção das cadeias não-cumulativas

³⁸⁰ ELÓI, Pilar de Souza e Paula Coutinho. **O tratamento tributário das micro/pequenas empresas e das startups: um adeus ao Simples Nacional? Análise comparativa com o sistema português, com as recomendações da OCDE e do BID para a tributação da renda e das contribuições previdenciárias.** 2020. 514 f. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2020, p. 463.

³⁸¹ Por consequências está se a falar daquelas previstas no tópico "2.3 O Simples Nacional na realidade: as consequências da opção fiscal disponível às pequenas empresas" deste trabalho.

Anteriormente, expôs-se que a OCDE não recomenda dispensar tratamento diferenciado e favorecido às MPE via instrumentos tributários. Também, destacaram-se pesquisas e opiniões políticas que são contrárias ao mecanismo do Simples Nacional. Ainda, há de se acrescentar que o regime especial "cria um ambiente favorável à abertura de pequenos negócios, mas que impede seu crescimento", além de estimular a divisão artificial em várias empresas quando da expansão do negócio³⁸². Bem como, incentiva o fenômeno da pejotização³⁸³ (ou, exploração pelas grandes empresas) e apresenta alto custo social, por conta da desoneração tributária envolvida³⁸⁴.

Sem contar que, em virtude do regime especial vigente, as MPE perderam sua credibilidade perante o poder público, especialmente o judiciário, o qual deixou de seguir a regra programática constitucional (princípio do tratamento diferenciado e favorecido) por entender que estas empresas já teriam sido agraciadas demasiadamente pelo legislador, fechando os olhos para situações sobre as quais deveria intervir.

Também, a história das "verdadeiras MPE" (empresas que efetivamente necessitam de um benefício para disputar o mercado com as grandes companhias) está manchada por "falsas MPE" (profissionais liberais, especialmente). Se verificado o regime especial concedido na vigência da Lei 9.317/96, não havia previsão de opção para profissionais liberais. Inclusive, o Supremo Tribunal Federal sedimentou, na época, em voto do Ministro Maurício Corrêa, embasado em parecer da Presidência da República, que seria um "privilégio odioso" incluí-las no, então, Simples Federal³⁸⁵:

"Com essa visão social e econômica, o art. 9º da Lei nº 9.317/96 relacionou uma série de situações relativas às pessoas jurídicas tidas pelo legislador como incompatíveis com o tratamento fiscal e administrativo preconizado naquele dispositivo constitucional, tais como: valor da receita bruta anual, qualificação dos seus integrantes, participação societária dos seus integrantes em outras empresas, forma de sociedade, limite de venda de produtos importados, representação de empresa estrangeira, ramo de atividade, etc.

383 INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). **Desafios da Nação – Volume 2**. Brasília, 2018, p. 34. Disponível em: https://ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/181218_desafios_da_nacao_vol2.pdf>. Acesso em: 15 ago. 2021.

APPY, Bernard. Por que o Sistema tributário brasileiro precisa ser reformado? In: **Revista Interesse Nacional**, v. 8, n. 31, out.-dez. 2015. Disponível em: http://interessenacional.com.br/2015/10/05/por-que-o-sistema-tributario-brasileiro-precisa-ser-reformado. Acesso em: 08 ago. 2021.

³⁸⁴ ELÓI, Pilar de Souza e Paula Coutinho. **O tratamento tributário das micro/pequenas empresas e das startups: um adeus ao Simples Nacional? Análise comparativa com o sistema português, com as recomendações da OCDE e do BID para a tributação da renda e das contribuições previdenciárias.** 2020. 514 f. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2020, p. 264.

³⁸⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 212.153/SP**. Relator: Ministro Maurício Corrêa, 26 de setembro de 1997.

Com efeito, especificamente quanto ao inciso XIII do citado art. 9°, não resta dúvida que as sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada não sofrem impacto do domínio de mercado pelas grandes empresas; não se encontram de modo substancial, inseridas no contexto da economia informal; em razão do preparo científico, técnico e profissional dos seus sócios estão em condições de disputar o mercado de trabalho, sem assistência do Estado; não constituiriam, em satisfatória escala, fonte de geração de empregos se lhes fosse permitido optar pelo 'Sistema Simples'.

(...)

A razoabilidade da Lei nº 9.137/96 consiste em beneficiar as pessoas que não possuem habilitação profissional exigida por lei, seguramente as de menor capacidade contributiva e sem estrutura bastante para atender a complexidade burocrática comum aos empresários de maior porte e aos profissionais liberais.

Essa desigualdade factual justifica tratamento desigual no âmbito tributário, em favor do mais fraco, de modo a atender também à norma contida no \$1°, do art. 145 da Constituição Federal, tendo-se em vista que esse favor fiscal decorre do implemento da política fiscal e econômica, visando o interesse social. Portanto é ato discricionário que foge ao controle do Poder Judiciário, envolvendo juízo de mera conveniência e oportunidade do Poder Executivo.

(...)

Acrescentam as mesma informações: caso permitido o acesso das empresas de serviços, relacionadas no art. 9°, inc. XIII, da Lei nº 9.317, na sistemática do 'Simples", estar-se-ia promovendo um privilégio odioso, uma vez que essa sistemática, por exemplo, concede uma redução a zero de alíquota do imposto de renda para receitas de até cento e vinte mil reais por ano e, acima disso, alíquotas bastante reduzidas, ao passo que os mesmos profissionais autônomos e assalariados estão sujeitos a tributação com base na tabela do imposta de renda das pessoas físicas com isenção de apenas dez mil e oitocentos reais por ano e alíquota mínima de quinze por cento e máxima de vinte e cinco por cento." (grifo e sublinhado nosso)

Não obstante, paulatinamente, os profissionais liberais foram sendo contemplados no Simples Nacional, de modo que o critério anterior caiu por terra e todas as MPE ("verdadeiras" e "falsas") foram colocadas no mesmo patamar. Todavia, isto prejudica as "verdadeiras MPE" que, por estarem no mesmo balaio, frequentemente recebem críticas que deveriam ser dirigidas apenas as "falsas MPE". Isto é, fomentou-se a insensibilidade perante aquelas MPE que efetivamente necessitam de um tratamento diferenciado e favorecido.

Portanto, há uma corrente considerável que repele o regime especial. Não que estes não entendam que deva ser dispensado tratamento diferenciado e favorecido, mas discordam da forma como foi feito, acentuam os prejuízos causados ao sistema tributário como um todo, destacam não haver comprovação de fomento a novos negócios, ressaltam a desoneração fiscal injustificada etc. Com isso, o foco de toda a problemática, que é a vigência de regimes normais incompatíveis com a realidade das MPE, vai ficando em segundo plano.

Consequentemente, com os olhos cerrados para a problemática real, as MPE são apedrejadas de todos os lados. Os trabalhos publicados, os debates atuais sobre o tema, as decisões judiciais proferidas e as políticas públicas fomentadas mostram que se perdeu a gênese

da discussão. E, é com isto que este trabalho se preocupa, pois se está a desenhar uma narrativa em que as MPE são vilãs de uma história da qual, na realidade, são vítimas³⁸⁶.

As MPE só se encontram nesta situação por uma decisão política de manutenção dos regimes normais complexos e focados nas grandes empresas. Fossem estes reformados e compatibilizados com sua realidade, não precisariam de um regime especial. Resgatando estas raízes, fica mais fácil de visualizar uma alternativa orientada para emancipação fiscal. Somente um tratamento diferenciado e favorecido dispensado dentro dos regimes normais de tributação seria capaz de fazer frente a todos estes problemas. Então, como fazer as MPE "caberem" dentro dos regimes normais vigentes?

Se observado, em Portugal, a Constituição³⁸⁷ prevê o dever de incentivo especial às pequenas e às médias empresas³⁸⁸ (PME), ao mesmo tempo, que, nos termos do artigo nº 104³⁸⁹, prevê a tributação destas fundamentalmente sobre o seu rendimento real. Ou seja, o que no Brasil soaria como contraditório (favorecer as MPE e, ao mesmo tempo, condená-las ao regime tributário mais complexo que há), em Portugal é a regra.

De fato, as pequenas empresas portuguesas não gozam de um regime especial como o Simples Nacional para apurar os seus tributos e o fazem pelos regimes normais³⁹⁰. Isto mostra

_

³⁸⁶ Outro mecanismo perverso, comumente utilizado por aqueles que criticam os benefícios fiscais dispensados às MPE, é a comparação da carga tributária destas com aquela incidente sobre o trabalho assalariado. Não que a comparação não faça sentido e não deva ser revista a carga tributária das MPE, mas qual a culpa destas se as faixas de tributação da tabela progressiva do imposto de renda da pessoa física são de baixa amplitude e há isenção na distribuição de lucro? Aparentemente está a se chancelar uma estrutura (baixa amplitude da tabela do imposto de renda da pessoa física e isenção na distribuição de lucros) pela deslegitimação de outra (tratamento diferenciado e favorecido dispensado às MPE), quando, na realidade, ambas deveriam ser revistas. Será que as MPE seriam tão duramente atacadas se tivessem mais faixas de bases de cálculo na tabela progressiva do IRPF, se o teto de alíquota desta não fosse um valor correspondente a pouco mais de 4 vezes o salário-mínimo e se houvesse tributação na distribuição de lucros? Em verdade, com estas duas classes em conflito (MPE x trabalhadores assalariados), ofusca-se o debate sobre as altas alíquotas sobre salários medianos, baixas alíquotas sobre salários expressivos e isenção sobre a distribuição de lucros provenientes de grandes empresas.

PORTUGAL. Constituição da República Portuguesa, de 02 de abril de 1976. Disponível em: http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx. Acesso em: 21 fev. 2021.

³⁸⁸ Artigo 86. nº 1. O Estado incentiva a actividade empresarial, em particular das pequenas e médias empresas, e fiscaliza o cumprimento das respectivas obrigações legais, em especial por parte das empresas que prossigam actividades de interesse económico geral.

Artigo 100. São objectivos da política industrial: d) O apoio às pequenas e médias empresas e, em geral, às iniciativas e empresas geradoras de emprego e fomentadoras de exportação ou de substituição de importações; ³⁸⁹ Artigo 104º (Impostos)

^{1.} O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.

^{2.} A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real.

^{3.} A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos.

^{4.} A tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo.

³⁹⁰ Não há como desconsiderar a existência de um regime simplificado de tributação da renda em Portugal (muito mais assemelhado ao nosso lucro presumido do que ao Simples Nacional), porém que está disponível apenas a

que o problema, então, não é o método real de apuração do imposto de renda, por exemplo, mas a sistemática brasileira que é muito complexa. Como no exemplo português, as MPE conseguem sobreviver nos regimes normais se estes forem compatíveis com sua realidade.

O que este trabalho propõe não é nada anormal, inclusive está na essência de um bom sistema tributário, o qual pressupõe simplicidade administrativa: "busca pela redução do número de tributos no sistema, pela simplificação em sua legislação e, não menos importante, dos custos burocráticos concernentes à tributação"³⁹¹.

Respondendo à pergunta posta, as MPE poderiam "caber" dentro dos regimes normais se as obrigações, principal e acessória, a serem cumpridas fossem ajustadas ao seu nível. Sem adiantar muito, pois estas duas obrigações serão tratadas nos próximos tópicos, mas, em linhas gerais, se está a falar de progressividade e da desburocratização. Com a implementação destes dois postulados constitucionais, as MPE conseguiriam navegar pelo regime geral e não dependeriam mais de um regime especial.

Com as MPE dentro dos regimes normais, estas resgatariam sua credibilidade perante o poder público e poderiam usufruir com maior plenitude do tratamento diferenciado e favorecido sem transparecer que este seria um "favor fiscal", como denominado pelo Ministro Maurício Corrêa no voto citado acima. Além do que, as "falsas MPE" arcariam com os tributos na exata proporção de seu rendimento real e do valor acrescentado, mitigando os efeitos negativos do tratamento diferenciado e favorecido indiscriminado. Bem como, com a extinção do regime de presunções, as MPE não seriam mais compelidas ao pagamento indiscriminado de tributos, limitando-se a recolher somente o que lhe cabe.

Interessante acrescentar que, por consequência, atenuar-se-iam os problemas mencionados no capítulo anterior sobre as cadeias não-cumulativas.

Como visto, o modelo atual de tributação presumida ceifa o quê de mais inerente aos tributos sobre o valor agregado: a apropriação e a transferência de créditos. Além disso, em algumas situações, enseja que as MPE recolham o IPI em valor superior àquele devido pelas demais empresas e estimula os Estados a multiplicarem a utilização do regime de substituição tributária do ICMS³⁹² para inviabilizar que as MPE recolham o imposto com as alíquotas

empresas com faturamento anual de até duzentos mil euros, limite bem inferior à nossa definição de pequena empresa. Cf. NABAIS, José Casalta. O Regime Fiscal das Pequenas e Médias Empresas (PME). In: ABREU, Jorge Manuel Coutinho de (Coord.). **As pequenas e médias empresas e o direito.** Coimbra: Instituto Jurídico, 2017.

³⁹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 48.

³⁹² Em contradição ao que se entende por um sistema tributário ideal, pois o tributo deveria ser arrecadado no momento mais conveniente para o contribuinte (isto é, quando este manifesta a capacidade de pagamento, e não antes da ocorrência do fato gerador). Cf. SMITH, Adam. **Riqueza das Nações: edição condensada**. 1. ed. São Paulo: Folha de São Paulo, 2010, p. 347.

favorecidas, mantendo a arrecadação. Ainda, verificou-se que a quebra das cadeias nãocumulativas aumenta os custos de produção e afasta as aquisições das MPE.

Caso redimensionados os regimes normais para contemplá-las, numa tacada só estas situações seriam resolvidas, sem contar tantas outras incompatibilidades entre o regime especial e os tributos sobre o valor agregado, como já estudado³⁹³.

Certamente, existem ajustes finos a serem feitos, como a complexidade das obrigações acessórias vinculadas à tributação indireta no Brasil e a mudança brusca de alíquotas ao deixar o Simples Nacional, especialmente no caso do ICMS. Porém, este é um dos pontos que este trabalho, pela sua extensão e recorte temático (apesar das brevíssimas sugestões feitas esparsamente), delega a outros pesquisadores, os quais compartilhem do mesmo objetivo: orientação para emancipação fiscal das MPE. Até mesmo porque, o tema é digno de monografia própria.

Assim, com as MPE nos regimes normais, ao menos duas problemáticas soam resolvidas. Novamente, não se está a dizer que a tarefa é fácil, mas o ganho para as MPE é inquestionável.

3.2.2 Quem pode menos, deve pagar menos; quem pode mais, deve pagar mais: progressividade aplicável às pessoas jurídicas

Não obstante o ideal posto no tópico anterior, as MPE enfrentariam altos custos diretos (decorrentes das obrigações principais) para pertencer aos regimes normais de apuração e às cadeias não-cumulativas vigentes. Portanto, para além dos ganhos positivos, a inclusão das MPE nos regimes normais deve ser acompanhada de um redimensionamento da carga tributária, sob pena deste movimento proposto para emancipação fiscal inviabilizar a própria atividade empresarial.

Independentemente de qualquer previsão específica sobre o tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado para as MPE, a Constituição Federal de 1988 sempre carregou dispositivos que ordenavam a instituição de tributos de acordo com a capacidade contributiva

_

³⁹³ Cf. FIGUEIREDO, Tiago Lucena. **O Simples Nacional e o ICMS: sob a ótica do tratamento diferenciado e favorecido.** 2018. 111 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação — Departamento de Direito Público) — Faculdade de Direito de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2018.

e com alíquotas progressivas. Apenas para destacar, está se a falar do: §1°, do artigo 145³⁹⁴; inciso I, do §2°, do artigo 153³⁹⁵; §9°, do artigo 195³⁹⁶, todos da Constituição Federal.

Pela simples efetivação dos comandos previstos nestes dispositivos, o legislador já se encontrava adstrito a construir um sistema tributário pautado na máxima do "quem pode mais, deve pagar mais" tributos, discriminando progressivamente a tributação de pequenas e grandes empresas. Porém, não foi o que se verificou no sistema tributário nacional, que privilegiou um modelo de desoneração da tributação do capital e se consolidou pela tributação do consumo.

Quanto ao primeiro ponto, vale apontar que as reformas brasileiras da tributação da renda da pessoa jurídica da década de 90, foram seduzidas e influenciadas por economistas neoclássicos que postulavam a redução da progressividade ou adoção de alíquotas lineares e a eliminação da tributação sobre as rendas do capital. Na visão destes, se não fosse assim, os indivíduos mais produtivos seriam desestimulados, a poupança seria desincentivada e o capital iria fugir para outras nações. Surge, então, no sistema de tributação pátrio a alíquota linear do IRPJ e apenas um adicional, o mecanismo de juros sobre capital próprio, a isenção sobre a distribuição de lucros e dividendos. Curioso notar que nenhuma grande nação capitalista tenha adotado modelo similar³⁹⁷.

Quanto ao segundo ponto, pode-se dizer que a estrutura tributária brasileira está fundamentalmente enraizada na tributação do consumo. Trata-se de uma desculpa pronta para não se efetivar o princípio da capacidade contributiva, considerando as dificuldades de materializá-lo na tributação indireta. Assim, este modelo de tributação, que transfere a um terceiro (consumidor final) os encargos tributários, aumenta ainda mais as desigualdades

³⁹⁴ § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

³⁹⁵ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

III - renda e proventos de qualquer natureza;

^{§ 2°} O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

³⁹⁶ § 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho, sendo também autorizada a adoção de bases de cálculo diferenciadas apenas no caso das alíneas "b" e "c" do inciso I do caput.

³⁹⁷ Não confundir a renda do capital, tipicamente auferida pelos acionistas de grandes empresas, com a renda do trabalho, auferida, obviamente, por trabalhadores assalariados, mas também pela maioria dos pequenos empresários, os quais percebem um retorno de seu trabalho e não do capital investido. Cf. GOBETTI, Sérgio Wulff. Tributação do capital: teoria e prática (e o caso brasileiro). In: **Economia e Sociedade**, Campinas, v. 28, n. 3, p. 761-789, set.-dez. 2019.

sociais, pois atinge da mesma maneira ricos e pobres ao adquirirem um produto ou um serviço³⁹⁸.

O sistema tributário concebido neste contexto moldou os regimes normais de apuração dos tributos incidentes sobre a atividade empresarial. Porém, estes regimes são desproporcionais à realidade das MPE, porque estas não auferem rendimentos propriamente do capital e nem conseguem transferir integralmente os tributos indiretos para o consumidor final.

Se o modelo vigente de apuração do IRPJ pelo método real (considerando especificamente a obrigação principal decorrente) foi pensado para atingir exclusivamente os rendimentos do capital, seu objeto certamente não é o rendimento auferido pela MPE, já que este decorre muito mais da força de trabalho do que do retorno do capital investido³⁹⁹. Há uma incongruência em submeter a mesma alíquota de IRPJ aplicável às grandes empresas (que auferem rendimentos do capital propriamente dito) aos rendimentos auferidos pelas MPE, quando boa parte destes últimos são produto do trabalho dos sócios da empresa.

Considerando a reorganização do grande capital e de suas estruturas de produção, tal como narrado no "tópico 2.1", e do terreno fértil encontrado por este para se desenvolver no Brasil em virtude da facilidade para exploração das MPE, via terceirizações e pejotizações, do fomento do "autoemprego", da cultura do empreendedorismo e da isenção na distribuição de lucros e dividendos, tem-se três⁴⁰⁰ tipos de rendimentos muito bem delineados no país: rendimentos do capital (originado em grandes e algumas médias empresas), "rendimentos do trabalho transfigurados em rendimento do capital" (originados em algumas médias, pequenas e micro empresas) e rendimentos do trabalho propriamente dito. Portanto, o tratamento correto da tributação destes "rendimentos do trabalho transfigurados em rendimento do capital" pelos regimes normais é que preocupa o este tópico.

Imagine-se que um gerente do setor de transportes de uma grande empresa deseje (ou seja forçado a) virar um "homem de negócios", abrindo sua própria transportadora, mas que, curiosamente, prestará serviços para esta grande empresa onde era empregado. Antes, não era dono de nenhuma parcela dos meios de produção (nem suportava riscos) e o resultado do seu trabalho era o salário, que era tributado pelo imposto de renda da pessoa física, numa alíquota

³⁹⁸ MOULIN, Darlan Alves; SILVA, Daisy Rafaela da. A tributação sobre o consumo e as desigualdades sociais no estado de crise socioeconômica. In: **Revista DIREITO UFMS**, Campo Grande/MS, v.3, n.1, p. 211-232, jan.-jul. 2017.

³⁹⁹ MONTAÑO, Carlos. **Microempresa na era da globalização.** 2. ed. São Paulo: Cortez, 2001, p. 18-19.

⁴⁰⁰ O que outrora se resumia em dois: rendimentos do capital e rendimentos do trabalho.

⁴⁰¹ Cf. GOBETTI, Sérgio Wulff. Tributação do capital: teoria e prática (e o caso brasileiro). In: **Economia e Sociedade**, Campinas, v. 28, n. 3, p. 761-789, set.-dez. 2019.

progressiva de 0%, 7,5%, 15%, 22,5% ou 27,5% a depender da renda⁴⁰². Na nova posição, ainda que tenha alguns veículos (antes de propriedade da grande empresa) e contrate funcionários para lhe auxiliar na empreitada (antes de responsabilidade da grande empresa), continuará desempenhando a mesma função que desempenhava como gerente na grande empresa, com ainda mais atribuições, porém o regime de tributação de seus rendimentos mudará por completo.

No exemplo, fica fácil visualizar que o "homem de negócios" recebe uma remuneração pela detenção dos meios de produção (remuneração do capital propriamente dito) e uma pelo seu trabalho⁴⁰³. Entretanto, para fins de incidência do IRPJ pelos regimes normais tudo é considerado rendimento do capital. Isto é, apesar de seus rendimentos se aproximarem mais daquele auferido pelo trabalhador assalariado, pela legislação vigente são tratados como se fossem produto do capital.

De outro lado, é ilusão acreditar que as empresas conseguem transferir integralmente o ônus dos tributos indiretos para o consumidor final⁴⁰⁴. Em verdade, o que ocorre é uma repartição dos tributos entre empresa e consumidor final e uma dúvida de quem suportará a maior parte do ônus. Na conclusão de MANKIW⁴⁰⁵, "o lado com menos alternativas boas tem menor condição de deixar o mercado e precisa, portanto, arcar com uma parcela maior do ônus do imposto".

Na prática, o lado com menos alternativas boas parece ser representado justamente pelas MPE. Primeiro, estas empresas não conseguem se valer de planejamentos tributários arrojados que demandam a operacionalização de toda uma estrutura só para obtenção de créditos presumidos, por exemplo (como no segmento de refrigerantes e a Zona Franca de Manaus⁴⁰⁶). Segundo, estas empresas não definem propriamente o preço de suas mercadorias ou de seus serviços já que este é ditado pelo mercado e muitas vezes considerando práticas predatórias das

⁴⁰² Vale apontar que a progressividade na tributação da renda da pessoa física no Brasil é tímida, não atingindo as grandes rendas, pois a alíquota mais alta (27,5%) já onera a classe média (última faixa aplicável aos rendimentos superiores a R\$ 4.664,68), a qual paga a mesma alíquota que as mais altas rendas. Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Desigualdade e tributação na Era da austeridade seletiva.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 218.

⁴⁰³ Em pequenas empresas, para além da fuga da tributação pelo IRPF e pela Contribuição Social, os pró-labores não refletem a realidade do montante de trabalho dos sócios, visto que estas encontram dificuldade em fixar um valor constante, condizente e que seja possível ser pago todos os meses. Então, boa parcela do dito "lucro" é, na realidade, remuneração do trabalho.

⁴⁰⁴ "Apenas num modelo de total elasticidade da oferta ou inelasticidade de demanda é que o vendedor conseguiria repassar integralmente o tributo para o comprador". Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 63.

⁴⁰⁵ MANKIW, Nicholas Gregory. **Introdução à economia.** Tradução de Allan Vidigal Hastings, Elisete Paes e Lima e Ez2 Translate. São Paulo: Cengage, 2021, p. 103.

⁴⁰⁶ MENDES, Guilherme. O lobby pela Zona Franca de Manaus, o "paraíso fiscal" dos refrigerantes. **O joio e o trigo**, 16 nov. 2021. Disponível em: https://ojoioeotrigo.com.br/2021/11/o-lobby-pela-zona-franca-de-manaus-o-paraiso-fiscal-dos-refrigerantes. Acesso em: 25 nov. 2021.

grandes empresas. E, terceiro, geralmente, as MPE têm uma organização de fluxo de caixa deficitária e não fazem provisões, de tal modo que quando chega o dia do pagamento do tributo este vira despesa integralmente suportada pela empresa.

Por isso, a despeito de qualquer discussão sobre tributação indireta e desigualdade social, é ingenuidade sustentar que as MPE conseguem transferir integralmente ao consumidor final os tributos indiretos, sendo que arcam diretamente com parcela deste valor como despesa decorrente da atividade.

Logo, não há qualquer similitude entre a realidade das MPE e as premissas que sustentam os regimes normais vigentes no sistema tributário nacional. Na sequência, pelo recorte temático, não se adentrará às particularidades da tributação indireta brasileira, limitando-se a explorar a progressividade na tributação da renda das pessoas jurídicas, com o objetivo de compatibilizar a opção das MPE pelos regimes normais.

Ao longo dos últimos anos, desenhou-se o seguinte sistema tributário: rendimentos do capital tributados pelos regimes normais do IRPJ, "rendimentos do trabalho transfigurados em rendimento do capital" tributados pelos Simples Nacional e rendimentos do trabalho propriamente dito tributados na pessoa física. Como se depreende, criou-se um regime especial (Simples Nacional) para atender um grupo (MPE) que, na aparência, assemelha-se ao grande capital (supostamente auferindo rendimentos do capital). Entretanto, na realidade, não passa de uma "aristocracia operária" ou da *lumpem-burguesia* (auferindo rendimentos decorrentes muito mais do próprio trabalho dos sócios do que do capital).

Como este trabalho propõe a extinção do regime especial e a viabilidade de opção das MPE pelo método real de apuração do IRPJ, este último deve ser redimensionado para incidir sobre rendimentos que se aproximam mais daquele auferido pelo trabalhador assalariado do que pelo grande capital. Logo, as alíquotas do IRPJ devem ser pensadas para atender tanto os rendimentos do capital quanto os "rendimentos do trabalho transfigurados em rendimentos do capital".

Acrescente-se que hoje, no Brasil, os lucros e os dividendos distribuídos aos sócios são isentos de tributação da renda⁴⁰⁷. Portanto, não é demais assumir que o IRPJ pago pela sociedade diz respeito à capacidade contribuitiva dos próprios sócios⁴⁰⁸ (especialmente no caso

⁴⁰⁷ Não se está a defender a manutenção da isenção de IR sobre a distribuição de lucros e dividendos, porém, no caso das MPE, acredita-se que a retomada da cobrança poderia estimular um efeito deletério, como a distribuição disfarçada de lucros e a confusão patrimonial. E, com todas as empresas do país apurando o IRPJ pelo método real, presume-se ser impossível para a Receita Federal fiscalizar todos os contribuintes e julgar tantos recursos.

⁴⁰⁸ LAVEZ, Raphael Assef. **Progressividade no Imposto sobre a Renda: capacidade contributiva, desigualdade e direitos fundamentais.** São Paulo: IBDT, 2020, p. 227-228.

das MPE), visto que o imposto cobrado na pessoa jurídica acaba sendo a única tributação efetiva⁴⁰⁹. Neste contexto, faz sentido que as faixas iniciais de alíquotas do IRPJ (pensando numa tabela progressiva) acompanhem as alíquotas do IRPF, pois o lucro demonstrado nos primeiros patamares assemelha-se em muito aos rendimentos do trabalhador assalariado.

Entretanto, no Brasil, com exceção da sistemática progressiva vigente hoje no Simples Nacional e aplicável às MPE optantes pelo regime⁴¹⁰, não se adota a técnica da progressividade nos regimes normais da tributação da renda das pessoas jurídicas.

A progressividade consiste em técnica de aumento de alíquota percentual de um tributo conforme cresça a base de cálculo⁴¹¹. Alguns sustentam que a progressividade é a melhor técnica para se imprimir o princípio da capacidade contributiva⁴¹². E, que este princípio também se aplica diante de pessoas jurídicas, sem alteração de sua essência, como um vetor para o exercício de uma tributação igualitária⁴¹³.

Apesar da possibilidade constitucional, muitos se insurgem contra esta técnica na pessoa jurídica, na linha dos neoclássicos mencionados acima, sugerindo que as empresas sejam menos oneradas e que o grosso da tributação incida sobre a renda das pessoas físicas de acordo com a capacidade contributiva manifestada nesta última⁴¹⁴. Porém, considerando a realidade brasileira visualizada neste trabalho, especialmente pelo fato de que o tratamento diferenciado e favorecido deve-se dar nos regimes normais, não há como não se exprimir esta técnica no IRPJ.

Até porque, qual diferença faria às grandes empresas (rebatendo os que sustentam a fuga de capital) se, por exemplo, o lucro tributável auferido mensalmente até o patamar de R\$ 50.000,00⁴¹⁵ fosse sujeito a alíquotas progressivas, sendo que após este montante se aplicaria uma alíquota fixa correspondente a última faixa da tabela progressiva, a qual poderia ser inclusive a atual de 25% (apenas um exemplo).

Por outro lado, para as MPE a diferença seria significativa, visto que a carga tributária dos regimes normais seria compatibilizada com sua realidade. Certamente, não se está a propor uma carga tributária mais vantajosa para as MPE do que para o trabalhador assalariado. A

-

⁴⁰⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Desigualdade e tributação na Era da austeridade seletiva.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 222-223.

⁴¹⁰ Ou seja, de certa maneira, e deixando de lado qualquer crítica sobre a desproporcionalidade de alíquotas, o regime especial vigente reconhece a aproximação entre os "rendimentos do trabalho transfigurados em rendimento do capital" e os rendimentos do trabalho assalariado.

⁴¹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário.** 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 391.

⁴¹² BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro.** 13. ed. Atualizado por MISABEL ABREU MACHADO DERZI. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 408.

⁴¹³ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva.** 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 66.

⁴¹⁴ Cf. GOBETTI, Sérgio Wulff. Tributação do capital: teoria e prática (e o caso brasileiro). In: **Economia e Sociedade**, Campinas, v. 28, n. 3, p. 761-789, set.-dez. 2019.

⁴¹⁵ Supondo uma atualização do patamar vigente de R\$ 20.000,00 aplicável ao adicional do IRPJ.

proposta é justamente para que as faixas iniciais do IRPJ dialoguem com a tabela progressiva do IRPF, inclusive com a atualização desta, garantindo que a última faixa não atinja a classe média, como ocorre hoje.

Em resumo, a técnica da progressividade deve ser aplicada às pessoas jurídicas para possibilitar a inclusão das MPE nos regimes normais, especialmente considerando o IRPJ e os rendimentos *sui generis* auferidos por estas empresas, mas igualmente aplicável a outros tributos⁴¹⁶.

3.2.3 Crescer sem medo: contabilidade organizada, profissionalização das MPE e revogação do limite de crescimento

Nos tópicos anteriores estabeleceu-se que uma forma de apuração orientada para emancipação fiscal deve se dar nos regimes normais de tributação e atingir as empresas com alíquotas progressivas. Neste, verificar-se-á que, além das características já expostas, o regime de tributação deve estimular as MPE à maturidade empresarial e não impedir o crescimento econômico.

Por certo, este trabalho não pretende imprimir visão ingênua de que ocorrerá uma "evolução natural" da MPE, a qual passará de micro, para pequena, depois média e quem sabe se tornará uma grande empresa⁴¹⁷, bastando a efetivação da emancipação fiscal. Como dito alhures, diversos outros mecanismos são manejados para manipular o rumo das MPE. Todavia,

⁴¹⁶ Por exemplo, porque, pelo regime normal, as grandes empresas e as MPE contribuem com a mesma alíquota de 20% de contribuição previdenciária sobre a folha de salários (inciso I, do artigo 22, da Lei 8.212/91) se as primeiras podem e devem contribuir com um valor maior (§9°, do artigo 195, da Constituição Federal)? Há quem diga que as grandes empresas têm mais funcionários, então, proporcionalmente, irão pagar mais por este tributo do que as MPE. Todavia, no presente momento, visualiza-se que as grandes empresas possuem uma estrutura que favorece a acumulação de capital (aumento do valor dos meios de produção), dispensando cada vez mais a força de trabalho via automação da produção. Já nas MPE, dado sua dimensão reduzida e sua precariedade tecnológica, favorecem a força de trabalho em detrimento do aumento dos meios de produção. Consequentemente, as MPE possuem maior valor da força de trabalho empregada que o valor de seus meios de produção. Ou seja, enquanto a base de cálculo da referida contribuição (folha de salários) é cada vez menor nas grandes empresas, esta só aumenta nas MPE. É possível, pelos regimes normais, que uma MPE prestadora de serviços pague mais por esta contribuição do que uma grande empresa do setor de tecnologia, pelo simples fato daquela ter mais funcionários. Logo, porque não aplicar a técnica da progressividade também à contribuição incidente sobre a folha de salários, a depender do tamanho da empresa, como autoriza a Constituição Federal? Independentemente da resposta, esta não foi a escolha do regime tributário vigente. Ver: COSTA, Regina Helena. Princípio da capacidade contributiva. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 63; MONTAÑO, Carlos. Microempresa na era da globalização. 2. ed. São Paulo: Cortez, 2001, p. 18-19.

⁴¹⁷ Cf. MONTAÑO, Carlos. **Microempresa na era da globalização.** 2. ed. São Paulo: Cortez, 2001, p. 16-17.

caso estas estejam munidas de alguns recursos podem ficar menos suscetíveis às imposições do mercado.

Logo, detalhar-se-á que se deve exigir destas empresas, no sentido impositivo, contabilidade organizada, desestimular a confusão patrimonial (profissionalização da MPE), bem como mitigar qualquer aumento abrupto de carga tributária (eliminando efeitos indutores de comportamento). Na sequência, serão analisadas estas três proposições.

Por primeiro, há de se reverter uma cultura nacional de que a contabilidade serve somente para fins fiscais. Como exposto no tópico "2.3.3", a ausência de dados contábeis fidedignos nas MPE impacta diretamente a saúde financeira da empresa e possibilita uma exploração velada pelas grandes empresas. Então, não há como se atingir a maturidade empresarial se a MPE não trabalhar com dados contábeis fidedignos.

A contabilidade organizada é um instrumento importante para a MPE mensurar, comunicar e constituir-se em um sistema de informações gerenciais úteis e confiáveis, as quais permitem aos sócios um conhecimento mais amplo do funcionamento do seu negócio e suportam "a busca pela melhor utilização de seus recursos, ou seja, o alcance da eficácia empresarial" 418.

Por exemplo, atualmente, devido a simplificação excessiva do Simples Nacional e pelo fato de que não haverá diminuição da base de cálculo de nenhum tributo (como ocorre na apuração do IRPJ pelo método real), é raro observar uma MPE que faça um controle de depreciações e de provisões. No entanto, esta situação gera um descontrole financeiro grave nas MPE, que são surpreendidas com o pagamento de algumas despesas não provisionadas.

Além do que, sem os devidos registros contábeis, as MPE acabam, frequentemente, incorrendo na confusão entre o patrimônio da pessoa jurídica e aquele próprio da pessoa física. Muitas vezes, pela desorganização, os sócios acabam pagando despesas das MPE ou estas pagando contas das pessoas físicas.

A falta de gestão e de controle das operações e a utilização dos bens das MPE pelos sócios acabam ensejando a alteração do resultado financeiro e danos no crescimento e desempenho operacional. Consequentemente, a realidade das demonstrações contábeis e as

⁴¹⁸ KASSAI, Silvia. As empresas de pequeno porte e a contabilidade. In: **Caderno de Estudos – FIPECAFI**, São Paulo, v. 9, n. 15, p. 60-74, 1997. Disponível em: https://doi.org/10.1590/S1413-92511997000100004>. Acesso em: 15 nov. 2021.

informações nelas contidas não condizem com a realidade das MPE, dificultando a tomada de decisão pelos sócios⁴¹⁹.

As MPE só deixarão de caminhar no escuro quando passarem a manejar a contabilidade a seu favor. Pela experiência observada por este trabalho, quando as escriturações não são exigidas para fins fiscais, estas simplesmente são desconsideradas. Em outras palavras, deixar as MPE livres⁴²⁰ para organizar ou não a sua contabilidade, demonstrou que estas não o farão ou não a considerarão no processo de tomada de decisão⁴²¹.

Assim, especialmente pela importância da contabilidade no amadurecimento e na profissionalização da empresa, enquanto não for revertida esta cultura de que as informações servem somem para fins fiscais, é importante que a legislação tributária não desobrigue as MPE de contabilidade organizada. Do que se pôde concluir, somente desta forma estas empresas passarão a possuir dados fidedignos e poderão se guiar mais pela razão do que pela intuição dos sócios.

Ainda que a empresa esteja devidamente estruturada, de nada adiantará se esta encontrar uma barreira para sua evolução econômica, como o "dilema do crescimento" presente no regime especial vigente. Caso a empresa encontre este tipo de entrave, situações indesejadas se apresentarão: ou estagna o faturamento, ou quebra por não suportar os custos, ou divide-se artificialmente. Sem contar que este limite de crescimento pode ter sido instituído como uma trava justamente para sustentar algum interesse oculto.

Aos familiarizados com o tema "Simples Nacional", o título deste tópico ("Crescer sem medo") não é novidade, porque fora o mote da campanha publicitária do projeto de lei vinculado à Lei Complementar 155/2016, que introduziu alterações na Lei Complementar 123/06 para, dentre outras coisas, redefinir o conceito legal de pequena empresa para àquelas cujo faturamento anual não suplante o montante de R\$ 4.800.000,00.

Na linha do quanto exposto no "tópico 1.1.1" deste trabalho, na realidade, o que o legislador fez, além de possibilitar a entrada de mais empresas no regime especial, foi empurrar o problema do crescimento das MPE para dali R\$ 1.200.000,00 de faturamento (já que o limite anteriormente era de R\$ 3.600.000,00). Isto é, não resolveu o problema.

⁴¹⁹ VOLTZ, Juliana Poerschke. Confusão patrimonial em empresas na perspectiva de contadores e contabilistas gaúchos. In: **Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento**, ano 05, ed. 08, V. 01, pp. 134-170, ago. de 2020. Disponível em: https://www.nucleodoconhecimento.com.br/contabilidade/confusao-patrimonial>. Acesso em: 15 nov. 2021.

⁴²⁰ Que é o mesmo que dizer que estas devem fazer para fins comerciais, mas não lhes impor nenhuma penalidade direta se não o fizerem.

⁴²¹ Obviamente, porque como considerar no processo de tomada de decisão uma contabilidade feita superficialmente cujos dados não refletem a realidade.

Por isso, deve-se abandonar esta ideia de vincular um regime de tributação a um conceito do porte empresarial. Enquanto a carga dos regimes de tributação deve ser harmônica, neutra e progressiva, as definições da dimensão econômica são abruptas (numa ora a empresa é pequena, na outra é média). Então, é muito melhor para as empresas que sua carga tributária aumente levemente conforme cresce seu faturamento, do que este se manter baixo enquanto a empresa é pequena e, repentinamente, transmutar-se para um valor alto pelo simples fato desta passar a ser considerada de médio porte.

Neste sentido, este tópico dialoga com o anterior que propõe a aplicação da técnica da progressividade às pessoas jurídicas. Com isso, espera-se superar o dilema do crescimento econômico vigente, estimulando o desenvolvimento das MPE sem que estas tenham de fazer malabarismos para se enquadrar numa definição ou em outra.

Portanto, exigir contabilidade organizada, desestimular a confusão patrimonial e mitigar qualquer aumento abrupto de carga tributária são premissas nas quais o regime de tributação deve se pautar para estimular as MPE à maturidade empresarial, garantindo a estas a dita emancipação fiscal.

3.2.4 A autonomia proporcionada pelo modelo de lucro real proposto

Nos tópicos anteriores, buscou-se apresentar um contraponto ao regime especial vigente, que apequena as MPE. Mais do que isto, foram propostas diretrizes para garantir que as MPE tenham autonomia para apurar e recolher seus tributos, atingindo a enunciada emancipação fiscal.

Dentre estas diretrizes, pode-se enumerar: o pertencimento das MPE nos regimes normais, o reestabelecimento da credibilidade perante o poder público, o pagamento de tributos condizentes pelas "falsas MPE", a eliminação de presunções, a simplificação das obrigações acessórias, o redimensionamento da carga tributária, a aplicação da técnica da progressividade, a exigência de contabilidade organizada, o desestímulo à confusão patrimonial e a mitigação de aumento abrupto da carga tributária conforme o crescimento econômico.

Com as diretrizes bem delineadas, cabe a este trabalho traduzi-las na apuração dos tributos individualmente considerados, sob pena de não sair do plano das ideias e não apresentar uma proposta orientada para a emancipação fiscal, abandonando as MPE com mais do mesmo. Por certo, seria impossível a este trabalho, pelo recorte temático, avaliar e propor alternativas

para cada um dos tributos incidentes sobre a atividade empresarial, mas há um deles sobre o qual não se pode deixar de falar, pois é a pedra fundamental para o sistema tributário nacional e dita regras para todos os demais: o IRPJ.

Como já dito em outro momento, a escolha do regime de tributação de uma empresa começa pela definição do método de apuração do imposto de renda, pois a escolha deste irá impactar diretamente os demais tributos incidentes sobre a atividade empresarial. Então, tratando-se de um dos primeiros trabalhos que busca uma alternativa para as MPE fora do Simples Nacional, importante começar-se pelo começo, esperando que outros pesquisadores se debrucem sobre os demais tributos.

E, por que o método real? Das diretrizes apresentadas, a essência da apuração do IRPJ pelo método real concentra a maior parte delas. Primeiramente, trata-se de um regime normal, não devendo ser cumprida nenhuma exigência para opção, nem há hipóteses de exclusão. Ao poder optar pelo regime normal, as MPE reestabelecem sua credibilidade perante o poder público e pagam tributo na exata proporção devida, onerando corretamente as "falsas MPE" e aliviando as MPE antes oneradas incorretamente por presunções. O IRPJ admite a aplicação da técnica da progressividade, viabilizando que os "rendimentos do trabalho transfigurados em rendimentos do capital" auferidos pelas MPE sejam tributados de acordo com sua realidade, bem como mitigando os efeitos nefastos de um aumento abrupto de carga tributária. Além do que, neste regime de tributação as MPE devem, obrigatoriamente, estar munidas de contabilidade organizada para determinar o lucro tributável, ensejando, por consequência, os dados fidedignos para a gestão da empresa e a redução da confusão patrimonial.

Se as MPE pudessem, realmente (e não só teoricamente), optar pelo método real de apuração do IRPJ, libertar-se-iam das relações de dominação impostas pelo regime especial vigente, poderiam se organizar de acordo com a forma societária que bem entendessem e atuar em qualquer atividade. Certamente, teriam MPE mais maduras e sólidas, geridas por sócios mais bem preparados para as tomadas de decisão, reduzindo o índice de mortalidade destas empresas.

Hoje, apesar da essência da apuração do IRPJ pelo método real se aproximar das diretrizes traçadas, ainda existem algumas barreiras para as MPE optarem pelo regime. Porém, como se verá mais detalhadamente nos tópicos seguintes, são barreiras criadas politicamente e que podem ser modificadas para contemplar as MPE no regime normal de apuração do IRPJ.

Neste novo ambiente, em que não dependem de uma política paternalista (como o Simples Nacional), pois o regime normal será pensado de acordo com sua realidade, este trabalho identifica que as MPE estariam aptas para poder se desenvolver com maior autonomia,

sem dever "favores fiscais" a ninguém, sendo, portanto, menos sujeitas a manipulação por interesses oblíquos e obscuros.

3.3 Os ajustes necessários ao modelo vigente de tributação da renda da pessoa jurídica pelo método real

Nos tópicos anteriores, pode se verificar que a essência da apuração do imposto de renda pelo método real é uma forma condizente com a emancipação fiscal das MPE. Isto é, não se está a afirmar que o exato modelo vigente de "lucro real" é condizente com este objetivo, mas que, com alguns ajustes e mantida sua essência, as MPE podem atingir a autonomia necessária para apurar e recolher tributos, sem que tenham de depender de um regime especial ou de aquiescer com as consequências nefastas advindas deste.

Assim, de acordo com as diretrizes traçadas neste trabalho, passa-se a apresentar alguns ajustes cruciais para que o "lucro real" seja tido como um instrumento de emancipação fiscal das MPE⁴²², sob o paradigma da obrigação principal e das obrigações acessórias.

3.3.1 A obrigação principal

No capítulo anterior, pode se verificar que o IRPJ incide sobre a lucro tributável apurado pela pessoa jurídica sob a alíquota linear de 15%, sendo que há uma alíquota adicional de 10% sobre o montante que suplantar a quantia mensal de R\$ 20.000,00 (na apuração anual) ou trimestral de R\$ 60.000,00 (na apuração trimestral).

Do que se nota, a opção do legislador não foi por alíquotas progressivas, mas por, praticamente, uma alíquota única de 25%, pois para empresas cujo lucro se encontra na casa dos milhões ou dos bilhões a faixa inicial torna-se praticamente imperceptível. Somente

trabalho.

⁴²² Como visto no capítulo anterior, a escolha do método de apuração do imposto de renda não se limita a liquidação apenas deste imposto, porque condiciona o regime de recolhimento dos demais tributos. Então, ainda que o lucro real fosse ajustado para contemplar as MPE, de nada valeria se os demais tributos incidentes sobre a atividade empresarial também não o fossem. Por isso, espera-se estimular pesquisas específicas sobre cada um dos tributos (CSLL, PIS, Cofins, CPP, IPI, ICMS e ISSQN), pautadas nas premissas do pertencimento das MPE ao regime normal, da progressividade, da simplificação das obrigações acessórias, da contabilidade organizada e da neutralidade quanto ao crescimento empresarial, cuja finalidade seja a emancipação fiscal proposta por este

algumas micro e pequenas empresas, se optassem pelo lucro real ou presumido, acabariam não suportando este ônus adicional⁴²³.

Esta alíquota adicional foi cravada pelo legislador em 1995 e, desde então, apesar da perda do poder de compra da moeda, nunca teve seu patamar de R\$ 20.000,00 atualizado. Apenas para se ter uma noção, considerando a inflação acumulada do período, este patamar equivaleria hoje a R\$ 97.027,43⁴²⁴. Caso o valor tivesse sido atualizado, possivelmente, a integralidade das MPE, se optassem pelo lucro real ou presumido, não seriam atingidas pela alíquota adicional, porque muito dificilmente alguma auferiria lucros mensais neste patamar.

Então, de acordo com a legislação vigente, se uma MPE resolvesse deixar o Simples Nacional⁴²⁵ para apurar o IRPJ pelo método real, teria de arcar com uma alíquota de 15% e, se auferisse lucros em patamar superior a R\$ 20.000,00, teria de arcar com uma alíquota adicional de 10%. Adicione-se que sobre a mesma base de cálculo teria de arcar ainda com uma alíquota de 9% relativa à CSLL. Diante deste cenário, e considerando as peculiaridades expostas no "tópico 3.2.2", não há espaço para lançar as MPE diretamente nos regimes normais.

No entanto, como as diretrizes deste trabalho indicam que as MPE devem ser contempladas nos regimes normais, apresenta-se uma alternativa de compatibilização da obrigação principal do método real à sua realidade. A ideia não é apresentar alíquotas exatas, o que dependeria de um estudo específico sobre o tema, mas traçar parâmetros a serem seguidos pelo legislador.

Primeiro, há de se resolver uma crise de identidade própria do "rendimento do trabalho transfigurado em rendimento do capital", que não é nem só uma coisa e nem só outra. Somente um regime normal de apuração da pessoa jurídica que considere esta situação será capaz de proporcionar às MPE alíquotas dignas de sua realidade.

Segundo, deve-se ajustar a tributação do grande capital a políticas mais progressivas de tributação da renda na pessoa jurídica, abandonando-se as propostas neoclássicas que inspiraram as reformas dos anos 90, especialmente num país que isentou a distribuição de dividendos.

Valores atualizados para setembro de 2021. Cálculo realizado em: https://www3.bcb.gov.br/CALCIDADAO/publico/exibirFormCorrecaoValores.do?method=exibirFormCorrecaoValores&aba=1>. Acesso em: 10 out. 2021.

⁴²³ Apenas como exemplo, considere-se que os coeficiente de presunção do lucro presumido reflitam de forma fidedigna a realidade, então, uma empresa do comércio somente seria atingida pelo adicional a partir de um faturamento mensal de R\$ 250.000,00 e a prestadora de serviços a partir de R\$ 62.500,00.

⁴²⁵ Na apuração pelo Simples Nacional, considerando um faturamento de até R\$ 3.600.000,00, para empresas tributadas nas tabelas I, II e III, o custo do IRPJ não suplantará 1% do faturamento da empresa.

Antes de uma concatenação destes dois parâmetros numa proposta, veja-se, como exemplo, a imputação das alíquotas do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (imposto similar ao nosso IRPJ) às empresas portuguesas. A alíquota está prevista no artigo 87 e 87-A, do Código do IRC⁴2⁶, sendo, atualmente, de 21% para a generalidade das empresas e alguns outros percentuais para casos específicos, como as pequenas e médias empresas, que aplicam a alíquota de 17% aos primeiros € 25.000 de lucro tributável. No mais, haverá o acréscimo da derrama estadual à alíquota, sendo de 3%, 5% e 9%, quando o rendimento tributável compreender, respectivamente, entre € 1.500.000 e € 7.500.000, € 7.500.000 e € 35.000.000, e superior a € 35.000.000. Ou seja, a depender das circunstâncias destacadas as alíquotas do imposto variam entre 17% e 30%. Adicionalmente, em Portugal, ainda há a tributação dos lucros e dos dividendos distribuídos para as pessoas físicas pelo Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, sujeitos a uma alíquota de 28%⁴27.

Por óbvio, não há como se replicar estas exatas alíquotas no Brasil, considerando que cada país possui suas peculiaridades, mas se pode notar como um outro país, que também prevê na Constituição o incentivo às pequenas empresas, implementou uma política de tributação da renda progressiva também na pessoa jurídica.

Assim, para compatibilizar a obrigação principal do método real de apuração do IRPJ com a realidade das MPE, entende-se que, considerando as peculiaridades do Brasil e os parâmetros estabelecidos, as alíquotas do imposto devam ser ajustadas da seguinte forma.

Deve-se estabelecer alíquotas diferenciadas para as MPE nas primeiras faixas de lucro, as quais estejam em sintonia com a tabela progressiva de tributação do imposto de renda da pessoa física. Também, há de se adotar tabela progressiva para a tributação do imposto de renda da pessoa jurídica, com uma variedade de faixas significativa até o limite próprio dos rendimentos do trabalho transfigurados em rendimento do capital. Ainda, esta tabela deve-se espelhar no sistema progressivo vigente no Simples Nacional, que não penaliza a MPE com aumentos bruscos de alíquotas, visto que estas aumentam levemente conforme cresce o faturamento (aqui, seria conforme cresce o lucro), evitando a sonegação fiscal⁴²⁸.

⁴²⁶ PORTUGAL. **Decreto-Lei nº 442-B, de 30 de Novembro de 1988.** Código do IRC. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/CIRC_2R/Pages/circ-codigo-doirc-indice.aspx. Acesso em: 22 de fevereiro de 2018.

⁴²⁷ PORTUGAL. **Decreto-Lei nº 442-A, de 30 de Novembro de 1988.** Código do IRS. Disponível em: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/cirs_rep/Pages/codigo-do-irs-indice.aspx. Acesso em: 22 de mar. 2021.

⁴²⁸ COSTA, Sergio Gustavo da; SCHÖNTAG, Felipe França. Simples Nacional: fundamentação do "Crescer Sem Medo". In: **10 anos do Simples Nacional – Cadernos FGV Projetos**, Rio de Janeiro, Ano 11, n. 29, p. 73-83, dez. 2016.

Adicionalmente, deve-se considerar que a MPE ainda irá quitar uma gama de outros tributos, sendo que estas alíquotas não podem chegar ao ponto de inviabilizar a atividade empresarial.

Após este limite próprio dos rendimentos do trabalho transfigurados em rendimento do capital, o qual deve ser definido por pesquisas próprias sobre o tema, deve-se aplicar alíquota própria aos rendimentos do capital, com acréscimos progressivos até certo patamar que não implique em confisco, mas que faça frente à isenção da distribuição de lucros e de dividendos.

Em suma, acredita-se que a obrigação principal ajustada à técnica da progressividade e alinhada aos rendimentos típicos das MPE (frutos do capital e, preponderantemente, do trabalho), possibilite a opção destas pelo método real de apuração do IRPJ.

3.3.2 As obrigações acessórias

Revisitando o "tópico 2.2.1.2", pode-se verificar que, atualmente, para fins de apuração do IRPJ pelo método real, a empresa deve: escriturar contabilidade organizada em livro diário e razão, demonstrar o resultado do exercício, os lucros e prejuízos acumulados e elaborar balanço patrimonial, organizar livros registro de inventário e de entradas e apresentar o lucro tributável no LALUR. Anualmente, todas estas informações devem ser prestadas pela empresa no ambiente SPED, nos módulos da ECD (obrigações contábeis) e da ECF (obrigações decorrentes da legislação do IRPJ e da CSLL). Ainda, mensalmente, empresa deverá apurar, gerencialmente, o tributo, confessá-lo em DCTF e recolhê-lo em DARF dentro dos prazos de vencimento mensal ou trimestral.

De outro lado, a empresa optante pelo Simples Nacional, como visto no "tópico 1.3.2.3", deve, para fins de recolhimento do IRPJ, obrigatoriamente, escriturar o livro caixa, apurar o faturamento mensal e declará-lo na PGDAS-D para geração do DAS, o qual deverá ser quitado dentro do prazo de vencimento dos tributos. Adicionalmente, deverá apresentar anualmente a DEFIS. Em tese⁴²⁹, ainda que adote contabilidade simplificada, a empresa optante pelo Simples Nacional também está obrigada a escriturar o livro registro de inventário e de entradas (artigo

-

⁴²⁹ Diz-se "em tese", porque, na prática, só existem sanções específicas para o descumprimento das primeiras obrigações mencionadas: livro-caixa (exclusão do Simples Nacional), DAS e PGDAS (multas previstas nos artigos 97 e 98 da Resolução GCSN 140/2018) e DEFIS (artigo 38 da Lei Complementar 123/06). Ou seja, sem uma sanção específica, alguns contribuintes podem interpretar a "obrigatoriedade" de apresentar o livro registro de inventário e de entradas, os livros diário e razão, de levantar o balanço patrimonial e de demonstrar o resultado do exercício como uma "sugestão" e se sentir liberados para simplesmente não escriturar.

63 da Resolução CGSN 140/2018), os livros diário e razão, levantar o balanço patrimonial e demonstrar o resultado do exercício (artigos 1.179 e 1.180 do Código Civil).

Cotejando o quanto dito nos dois parágrafos anteriores, as obrigações acessórias suportadas pela empresa optante pelo Simples Nacional hoje, diferem-se daquelas a serem cumpridas na apuração do IRPJ pelo método real somente quanto: a apresentação do lucro tributável no LALUR, a transmissão das informações via SPED, nos módulos da ECD e da ECF, e a confissão de dívida em DCTF e o recolhimento em DARF. Apesar de não transmitir as informações no SPED, em teoria⁴³⁰, as MPE deveriam tê-las devidamente escrituradas em sistema gerencial.

Posto isso, imagine-se uma MPE optante pelo Simples Nacional que esteja em conformidade com a legislação vigente, escriturando todas as obrigações referidas. Quais seriam as mudanças necessárias na rotina operacional para apuração do IRPJ pelo método real?

Primeiro, deverá passar a calcular o lucro tributável (base de cálculo do IRPJ) a partir do resultado do período, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do imposto de renda. Ato contínuo, deverá transmitir as informações contábeis na ECD e as informações fiscais na ECF. Além do que, deverá confessar o valor na DCTF e quitar a DARF.

Logo, a complexidade adicional da apuração pelo método real reside na determinação da base de cálculo do IRPJ a partir do resultado contábil e na transmissão de informações no SPED e na DCTF. Portanto, estes são os dois pontos centrais que devem ser observados para compatibilização das MPE com o método real.

Desta forma, verifica-se que a primeira dificuldade para as MPE é decorrente da legislação do imposto de renda, pois devem identificar nesta as adições e as exclusões permitidas para fins de transmutarem o lucro contábil no lucro tributável. Logo, uma aproximação do lucro contábil ao lucro tributável, resolveria esta problemática.

Além do que, a legislação do imposto de renda está espalhada por diversas leis, o que só dificulta a vida dos pequenos contribuintes, como as MPE, os quais não possuem recursos financeiros para contratação de uma equipe especializada que acompanhe com uma lupa as alterações recorrentes na legislação. Por certo que a manutenção desta sistemática beneficia aquelas grandes empresas manipuladoras do processo legislativo, justamente pela facilidade de inclusão de "brechas" na lei. Todavia, este mecanismo é contrário a emancipação fiscal proposta por este trabalho.

-

⁴³⁰ Vide nota explicativa anterior.

Como ter autonomia para apurar tributos se o contribuinte não consegue sequer identificar a legislação que rege o IRPJ? A consolidação da legislação do imposto de renda num dispositivo legal único ou quem sabe em um código (assim como ocorre nas leis estaduais do ICMS ou, por que não, em Portugal, no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares ou no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas) com certeza auxiliaria as MPE atingirem a emancipação fiscal proposta pelo trabalho.

Especialmente porque, o Poder Executivo Federal tem descumprido, anualmente, uma ordem expressa, prevista no artigo 212 do Código Tributário Nacional⁴³¹, para consolidação, em texto único, da legislação vigente, relativa a cada um dos tributos, até o dia 31 de janeiro de cada ano. Com isso, não há um diploma oficial atualizado que preveja a legislação do imposto de renda.

Já a segunda dificuldade é decorrente da operacionalização prática da escrituração do imposto e da entrega das declarações (ECD, ECF e DCTF) em sistema informatizado. Se usualmente a tecnologia é utilizada para facilitar as situações em geral, não é o que ocorre no caso das declarações tributárias. Na conclusão de SANTELLO⁴³², esta é utilizada no sistema tributário nacional como uma estratégia de fiscalização. Isto é, o objetivo principal não é a desburocratização e a simplificação da vida dos contribuintes.

Não obstante, o efeito mais importante da informatização da administração tributária deveria ser a simplificação das obrigações acessórias e a diminuição de custos de conformidade. Como o fisco já detém em mãos a maior parte das informações necessárias à sua atividade fiscalizatória, poderia reduzir estrategicamente os deveres instrumentais que devem ser cumpridos hoje pelos contribuintes⁴³³. Este trabalho compartilha da indignação de SCAFF⁴³⁴:

"Em um país que tem a nota fiscal eletrônica e a contabilidade das empresas está escancarada para os Fiscos, como é que não existe um cadastro fiscal unificado para todo o país? Por que se tem que preencher tantas obrigações acessórias repetitivas para cada Fisco, e muitas vezes repetidas para o mesmo Fisco? Enfim, com tantas tecnologias ao dispor e sendo utilizada pelos Fiscos, por que não recuperar a ideia de sistema?"

⁴³¹ Art. 212. Os Poderes Executivos federal, estaduais e municipais expedirão, por decreto, dentro de 90 (noventa) dias da entrada em vigor desta Lei, a consolidação, em texto único, da legislação vigente, relativa a cada um dos tributos, repetindo-se esta providência até o dia 31 de janeiro de cada ano.

⁴³² SANTELLO, Fabiana Lopes Pinto. **Direito Tributário Digital. Informatização Fiscal. O uso da tecnologia no Sistema Tributário Nacional.** São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 354-355.

⁴³³ TAKANO, Caio Augusto. **Limitações aos deveres instrumentais tributários (Aplicação do art. 113, §2º do Código Tributário Nacional).** 2015. 271 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015, p. 233.

⁴³⁴ SCAFF, Fernando Facury. 50 anos de tributação e finanças como um desafio ao país. In: **Conjur**, 2014. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2014-mar-25/contas-vista-50-anos-tributacao-quem-pensando-pais. Acesso em: 24 mai. 2021.

Como já referido anteriormente, os custos de conformidade são regressivos e afetam mais pesadamente as MPE. Por isso, qualquer exigência de um dever instrumental em duplicidade ou de uma informação que poderia ser obtida pelo fisco de outra forma prejudica principalmente as MPE. Então, as obrigações acessórias devem ser pensadas, desde seu início, considerando a viabilidade de cumprimento pelas MPE, prezando pelos conceitos de racionalidade e da estrita necessidade da administração tributária⁴³⁵. De outra forma, será inviável para as MPE apurarem seus tributos pelos regimes normais.

Neste sentido, uma pesquisa⁴³⁶ realizada em escritórios de contabilidade de Governador Valadares (MG) pôde identificar que esta complexidade das obrigações acessórias segrega o tipo de clientes que estes atendem: os pequenos escritórios de contabilidade atendem as MPE e os maiores atendem às grandes empresas. Não se está a afirmar que há uma relação de causa e consequência, mas que a complexidade das obrigações acessórias de regimes normais é uma barreira para pequenos escritórios contábeis, os quais não contam com funcionários capacitados e com função exclusiva para cumprimento dos deveres instrumentais, com consultoria especializada sobre as recorrentes alterações legislativas ou com um software para auxiliar a validação dos dados a serem transmitidos.

Ou seja, aparentemente⁴³⁷, os profissionais que acompanham as MPE e são responsáveis por entregar as declarações não estariam aptos a uma mudança brusca no regime de apuração do Simples Nacional para o IRPJ pelo método real. Tão pouco, novos profissionais da área parecem estar se preparando para o cumprimento das obrigações acessórias vigentes, eis que pesquisa⁴³⁸ realizada no curso de ciências contábeis da Universidade Federal do Ceará apontou o desconhecimento destas por mais da metade dos estudantes. A parcela que manifestou conhecimento das obrigações revelou ser em virtude do estágio ou de algum trabalho, não da faculdade.

_

⁴³⁵ SILVA, Thiago Moreira da. Nota Fiscal Eletrônica: facilitação das obrigações acessórias para o empresário. In: SACHSIDA, Adolfo; SIMAS, Erich Endrillo Santos. **Reforma tributária: IPEA-OAB/DF.** Rio de Janeiro: IPEA, 2018, p. 224.

⁴³⁶ CARDOSO, Antônio Augusto Brion; LUCAS, Isabelle de Oliveira; CHAVES, Karoline Patrocínio; OLIVEIRA, Valéria Fernandes de. Custo de Conformidade das Obrigações Acessórias: Uma análise nos escritórios de serviços contábeis de Governador Valadares/MG. In: RACEF – Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace. v. 10, n. 3, p. 1-18, 2019.

⁴³⁷ Apesar da pesquisa mencionada ter sido realizada em apenas uma cidade, acredita-se que isto reflita um padrão nacional, pois os pequenos escritórios contábeis são uma espécie do gênero pequenas empresas, refletindo alguns dos problemas inerentes às menores unidades produtivas, como exposto no primeiro capítulo deste trabalho.

⁴³⁸ ALVES, Francisco Ivander Amado Borges; CARVALHO, Beatriz Pereira de; FARIAS, Ivaneide Ferreira; SOUZA, Jackeline Lucas. Obrigações acessórias: nível de conhecimento dos estudantes de ciências contábeis da Universidade Federal do Ceará. In: XII Congresso Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (ANPCont), João Pessoa/PB, 2018.

Considerando o cenário apresentado, acredita-se que este segundo entrave decorrente das obrigações acessórias vinculadas à apuração do IRPJ pelo método real, seja sanado com interesse do fisco federal, não na atividade arrecadatória, mas na simplificação e no auxílio ao contribuinte, especialmente às MPE. A proposta parece simplista demais, mas o efeito é impactante.

Nunca se pode esquecer que as obrigações acessórias são prestadas no interesse arrecadatório e fiscalizatório do fisco (§2°, do artigo 113, do Código Tributário Nacional) e não do contribuinte. Portanto, parece razoável que o interessado nas informações suporte o ônus deste cumprimento, o que não ocorre hoje, pois as empresas podem ser vistas como gestoras privadas de impostos⁴³⁹. Até se pode dizer que o fisco coloca as empresas para trabalhar em seu favor.

Assim, caberia ao fisco capacitar profissionais para cumprir as obrigações que este mesmo cria, promovendo cursos para os profissionais da área e desenvolvendo a temática nas universidades. Não há como se avançar com a emancipação fiscal se os profissionais não estiverem preparados para navegar pelo sistema tributário nacional.

Da mesma forma, a legislação deve ser clara e de fácil acesso a todos, devendo haver um canal de comunicação entre fisco e contribuintes que permita o esclarecimento de dúvidas. Não se está a falar da consulta tributária hoje existente (§2°, do artigo 161, do Código Tributário Nacional), mas de um mecanismo colaborativo entre fisco e contribuintes, os quais buscam chegar a um consenso sobre determinada situação, sem que estes se sintam com a "faca no pescoço" a depender da resposta da solução de consulta.

E, o ponto crucial, o fisco deve munir os contribuintes (e, aqui, leia-se os escritórios contábeis) com softwares que possibilitem a simplificação da entrega das obrigações acessórias. Num momento em que quase todas⁴⁴⁰ as operações e os serviços prestados encontram-se documentados em notas eletrônicas, o fisco deve apresentar as informações pré-escrituradas ao contribuinte, de modo que este somente complemente e valide as escriturações. O que inclusive

⁴⁴⁰ Em 2004, estimava-se que a sonegação no país chegava a 39% das operações e serviços prestados. Em 2019, apenas 15% destas eram sonegadas, indicando que há um nível satisfatório de operações e serviços documentados em notas eletrônicas. BRANDÃO, Marcelo. Brasil perde R\$ 417 bi por ano com sonegação de impostos, diz estudo. **Agência Brasil**, 12 dez. 2020. Disponível em: https://agenciabrasil.ebc.com.br/geral/noticia/2020-12/brasil-perde-r-417-bi-por-ano-com-sonegacao-de-impostos-diz-estudo. Acesso em: 20 fev. 2021.

_

⁴³⁹ NABAIS, José Casalta. **Introdução ao Direito Fiscal das Empresas**. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2015. p. 24-25

já é uma exigência vigente hoje para os fiscos estaduais e municipais pleitearem das MPE a escrituração fiscal digital, conforme artigo 65 da Resolução CGSN nº 140/2018⁴⁴¹.

As notas fiscais emitidas já indicam a entrada e a saída das mercadorias ou o prestador e o tomador dos serviço, qual a mercadoria e o serviço, quais são os tributos incidentes para fins de creditamento, qual o preço, qual a forma de pagamento etc. Com a parametrização correta de todas estas informações, parece plausível que um software entregue a ECD e a ECF quase completa ao contribuinte ou ao seu contador, sem que este tenha que arcar com o custo de um software feito por uma empresa privada sem qualquer homologação da Receita Federal ou garantia que este dialoga corretamente com o SPED.

Por fim, a DCTF poderia ser preenchida automaticamente a partir das informações prestadas nestes dois módulos do SPED (ECD e ECF), caso redimensionado o período de apuração do IRPJ (atualmente pago mensalmente ou trimestralmente) e o da entrega destas declarações (atualmente entregue anualmente). Situação similar a esta hoje ocorre com a DCTFWeb, a qual é preenchida automaticamente com as informações provenientes da EFD-Reinf e do eSocial.

Em síntese, acredita-se que a opção das MPE pelo método real de apuração do IRPJ será possível se houver uma aproximação do lucro contábil ao lucro tributável, a simplificação e a compilação da legislação sobre o tema, a capacitação dos profissionais da área e a implementação de softwares que facilitem e desburocratizem o cumprimento das obrigações acessórias.

3.4 A pequena empresa não precisa de um "favor fiscal", apenas do cumprimento da Constituição Federal

⁴⁴¹ Art. 65. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão exigir a escrituração fiscal digital ou obrigação equivalente para a ME ou EPP optante pelo Simples Nacional, desde que:

I - as informações eletrônicas sejam pré-escrituradas pelo ente federado, a fim de que o contribuinte complemente a escrituração com as seguintes informações:

a) relativas a documentos fiscais não eletrônicos;

b) sobre classificação fiscal de documentos fiscais eletrônicos de entrada; e

c) que confirmem os serviços tomados; e

II - a obrigação seja cumprida:

a) mediante aplicativo gratuito, com link disponível no Portal do Simples Nacional; e

b) com dispensa do uso de certificação digital, salvo nas hipóteses previstas no art. 79, nos casos em que poderá ser exigido.

Da forma como dispensado o tratamento diferenciado e favorecido hoje, fica a sensação de que as MPE necessitam de um "favor fiscal", em virtude de sua incapacidade perante o sistema fiscal. Porém, na realidade, esta incapacidade não é algo natural: trata-se de uma escolha política de manutenção dos regimes normais complexos e focados nas grandes empresas. Isto é, a MPE não necessitaria do dito favor fiscal se o legislador tivesse disciplinado os regimes normais condizentes com sua realidade.

Como já dito em outro momento, cria-se o problema para vender a solução. No entanto, o preço pago pelas MPE é muito alto, eis que se submetem às imposições discricionárias do legislador (e daqueles que controlam o processo legislativo) para ter acesso a uma forma de recolhimento de tributos adequada às suas possibilidades. Por isto, este capítulo se preocupou em encontrar um modelo de tributação que possibilite às MPE se libertarem destas imposições discricionárias, alcançando a emancipação fiscal.

A premissa central estabelecida para o caminho percorrido foi que o Simples Nacional é apenas uma péssima alternativa encontrada pelo legislador para tentar dispensar tratamento diferenciado e favorecido às MPE, porque, a despeito da aparência, revela-se como um instrumento de dominação e de marginalização das unidades produtivas de menor porte econômico. Em verdade, existem outras tantas alternativas para se viabilizar verdadeiramente o conteúdo precário da norma programática Constitucional.

Das diretrizes traçadas, depreende-se que estas alternativas devem considerar, principalmente: o pertencimento das MPE nos regimes normais, a eliminação de presunções, a simplificação das obrigações acessórias, o redimensionamento da carga tributária e a mitigação de seu aumento abrupto, a aplicação da técnica da progressividade e a exigência de contabilidade organizada.

Então, a essência da apuração do IRPJ pelo método real mostrou-se como adequada para atender as diretrizes estipuladas, sendo a pedra fundamental rumo a emancipação fiscal. Por certo, não se está a falar do exato "lucro real" vigente hoje, cabendo ajustes, como aqueles propostos, para que as MPE possam considerá-lo uma opção viável.

Portanto, este capítulo iniciou uma longa jornada de adequação dos regimes normais à realidade das MPE, demonstrando que é viável a efetivação do tratamento diferenciado e favorecido fora relação de dependência ocasionada pelo Simples Nacional. Pelo recorte temático, os regimes normais de outros tributos não foram detalhadamente investigados, esperando que outros pesquisadores apontem alternativas para compatibilização com a realidade das MPE, libertando-as das amarras que lhes são impostas pelo modelo vigente.

Sendo assim, se bem observada a Constituição Federal, as MPE não precisam se submeter a relações de dominação e nem "dever favor fiscal" a ninguém para ter um regime tributário digno.

CONCLUSÃO

Nas páginas iniciais, este trabalho investiga as características que são próprias às MPE, buscando definir os sujeitos que serão objeto do estudo. Assim, verifica que as MPE são empresas que, geralmente, ocupam espaços em seguimentos produtivos pelos quais as grandes empresas não têm interesse, inclusive atuando em relação de complementariedade ou de subordinação a estas.

Pode-se acrescentar que estas empresas se caracterizam por não apresentar estratificação e divisão das tarefas, centralizando no proprietário grande parte dos papéis (financeiro, administrativo, operacional), trabalham com mão-de-obra desqualificada, financiam-se com recursos próprios, enfrentam altos custos na aquisição de insumos, registram baixa taxa de lucro, não contam com equipamentos sofisticados e nem dispõem de recursos para ampla publicidade.

Diante da análise feita, pode-se concluir que a definição de MPE vigente na Lei Complementar 123/06 é fruto de uma escolha política, tratando-se de liberalidade do legislador, a qual não está calcada num suporte empírico fidedigno. Por isto, ao examinar as MPE ao longo do trabalho, teve-se em mente as características qualitativas pontuadas e não a definição legal.

Justamente por estas características, as MPE encontram dificuldades para iniciar livremente suas atividades e competir em nível de igualdade no mercado. A Constituição Federal de 1988 reconhece estas dificuldades das menores unidades produtivas e previu que deveria ser dispensado a estas tratamento diferenciado e favorecido, com o fito de incentivá-las pela simplificação, eliminação ou redução de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias. Implicitamente, a partir deste comando Constitucional, também se busca garantir a livre iniciativa e a livre concorrência, a partir da redução das distorções do modelo liberal em prol das próprias bases capitalistas.

Uma das maiores dificuldades enfrentadas pelas MPE é dialogar com o Sistema Tributário Nacional, já que este é composto por regimes normais que foram moldados para arrecadação em grandes empresas. Neste sentido, o legislador complementar, sob o pretexto de dar efetividade a norma programática Constitucional, instituiu o Simples Nacional, um regime especial pelo qual as MPE podem optar para apurar e quitar os principais tributos incidentes sobre a atividade empresarial (IRPJ, CSLL, PIS, Cofins, CPP, IPI, ICMS e ISS) de maneira unificada.

Ou seja, para fins de dispensar tratamento diferenciado e favorecido, a escolha do legislador não fora remodelar os regimes normais, redimensionando a carga tributária e simplificando-os. Mantiveram-se os regimes normais complexos e, paralelamente, dispôs-se sobre um regime especial pelo qual as MPE podem optar.

Todavia, este não é o regime tributário das MPE, mas o regime pelo qual estas podem optar para apurar os seus tributos se preencherem certos requisitos. Na prática, a lei selecionou certas MPE para se valerem do regime especial e disciplinou que estas devem manter certo comportamento, sob pena de exclusão. Nenhuma destas limitações está presente na Constituição Federal.

Para se valer do Simples Nacional a MPE terá de se estruturar em uma das formas societárias autorizadas pela lei, não poderá escolher livremente suas atividades e nem organizar a atividade produtiva como bem entender, não pode atrasar o pagamento de tributos, não pode cometer nenhum erro na interpretação da confusa legislação tributária e não pode crescer além do limite definido pelo legislador. Ainda, a legislação vigente estimula a simplificação excessiva, de modo que a maioria das MPE não contam com dados fidedignos sobre o próprio negócio. Consequentemente, tornam-se mais vulneráveis aos interesses alheios.

Sob este prisma, o regime especial vigente transparece como um prêmio para aquelas MPE que se comportarem de acordo com a lei, pois somente estas poderão apurar os tributos pelo Simples Nacional; aqueles que não se portarem nos termos da lei, serão excluídos, tendo de arcar com altos custos dos regimes normais de apuração de tributos, pois estes foram mantidos em descompasso com a realidade das MPE.

Diagnosticado o momento presente, no segundo capítulo, o trabalho revisitou o Simples Nacional sob o paradigma da teoria crítica, postulada pelos teóricos da Escola de Frankfurt. Com isso, não se limitou a descrever o mundo social aparente, mas apontou e analisou os obstáculos que limitam as potencialidades das MPE.

Assim, pode-se compreender que o sistema atual não é um modelo natural, mas uma escolha intencional do grande capital. No paradigma vigente, a grande empresa seleciona e ocupa apenas os elos da cadeia produtiva que lhe possibilitarão a maior taxa de acumulação de capital, deixando os riscos e os custos para as MPE. Neste contexto de dominação, a MPE se insere na cadeia produtiva de forma dependente e subordinada à grande empresa, a qual é responsável por definir os limites e os rumos dos pequenos negócios.

Para manutenção desta estrutura, as grandes empresas ditam o processo legislativo, enunciando normas jurídicas para construir artesanalmente o mercado que favoreça de forma mais eficiente os seus interesses. A partir da "dialética negativa" de Theodor Adorno, fica

evidente a dualidade da situação: na aparência, uma cadeia produtiva naturalmente construída ao longo do tempo; na realidade, um projeto do grande capital.

Logo, o direito é recorrentemente pervertido para conferir aparência jurídica à espaços arbitrários, mascarando interesses escusos e oblíquos. Em verdade, o direito instrumentaliza o modo de produção capitalista atual, constituindo-o, preservando-o, complementando-o, substituindo-o e compensando-o.

A partir deste referencial teórico é que se analisou o regime especial tributário que foi dispensado às MPE, porque se desconfia que este seja, para além da aparência, um destes instrumentos lançados em normas jurídicas para perpetuação do grande capital. Faz-se crer que o Simples Nacional é uma opção para as MPE e que é o único caminho possível para se dispensar tratamento diferenciado e favorecido a estas, quando, na realidade, são empurradas para este regime (por falta de opção), o qual não passa de um mecanismo de controle cujo fim é mantê-las em conformidade com o projeto de acumulação das grandes empresas.

Há uma barreira intransponível entre as MPE e os regimes normais de apuração vigentes. Portanto, estas não são livres para optar recolher os seus tributos pelo Simples Nacional, uma vez que diante da complexidade das obrigações acessórias para apuração pelos regimes normais e dos custos atinentes, estas são sempre compelidas a recolherem pelo regime especial, mesmo que isto implique em renúncia a direitos, alguns prejuízos e, o pior, devem anuir com imposições inexplicáveis.

Não se pode perder de vista que as MPE só dependem do regime especial porque o legislador optou por não reformar os regimes normais. Planta-se o problema para vender a solução e, neste caso, as MPE pagam um preço alto para terem acesso a um regime de tributação condizente com sua realidade.

Nesta circunstância em que as MPE não podem recorrer aos regimes normais, acabam se sujeitando a constantes ameaças de extinção do regime especial (sem qualquer proposta de revisão dos regimes normais), submetem-se a insensibilidade do Poder Judiciário, devem pagar tributos indiscriminadamente, não trabalham com dados contábeis fidedignos e são prejudicadas nas cadeias não-cumulativas. Além disso, ficam reféns do legislador, o qual dita as MPE que podem ter acesso ao regime, quais serão excluídas e qual o limite de crescimento econômico que estas podem apresentar.

Do que se pode observar, o Simples Nacional encobre uma série de raciocínios perversos e de consequências nefastas para as MPE. Na realidade, o legislador subverteu o princípio do tratamento jurídico diferenciado e favorecido, porque, ao invés de utilizá-lo para incentivar verdadeiramente as MPE, está utilizando-o para controlá-las.

O regime especial nada mais é do que uma prática paternalista, a qual não pretende uma mudança real na situação das MPE, visando fortalecê-las. Por isto, o segundo capítulo conclui que o legislador (e todos aqueles *players* que podem manipular o processo legislativo em seu favor) dispõe de instrumento [Simples Nacional] para dominação jurídica das MPE, definindo o rumo e o destino destas. O modelo vigente apequena as MPE, que atuam (e não disputam) no mercado como autorizado pela grandes empresas e pelas demais partes relacionadas, razão pela qual está em descompasso o princípio do tratamento diferenciado e favorecido previsto na Constituição Federal.

Em contraponto ao regime vigente, o terceiro capítulo se preocupou em pensar o direito e a estrutura de tributação em prol das MPE e não com base no interesse das grandes corporações, possibilitando que aquelas se libertem das amarras impostas pelas partes com as quais se relaciona. Em sintonia com os pilares da teoria crítica, apresentou-se alternativa orientada para a emancipação fiscal da MPE.

A emancipação fiscal nada mais é do que a autonomia para apurar e recolher tributos, sem dependência de um regime especial que é utilizado como instrumento de dominação das MPE. É a mais pura possibilidade de a MPE quitar seus débitos fiscais sem "dever favor" a ninguém e sem ter de aceitar condições onerosas abusivas. Logo, o objetivo do terceiro capítulo residia na substituição de um regime de tributação que funciona como combustível para as relações de dependência e de dominação por um modelo que forneça substrato para as MPE florescerem.

Para tanto, estabeleceu-se como premissa que o princípio do tratamento tributário diferenciado e favorecido pode ser efetivado pelo legislador de diversas formas e não necessariamente por um mecanismo similar ao Simples Nacional. Posto isto, abriu-se espaço para buscar outra maneira de efetivá-lo, especialmente uma que atendesse ao conceito de emancipação fiscal, potencializando a autonomia das MPE e não as apequenando.

Com o intuito de atingir este objetivo, o trabalho traçou diretrizes que devem ser observadas para compatibilização do Sistema Tributário Nacional com a realidade das MPE: o pertencimento destas nos regimes normais, o reestabelecimento da credibilidade perante o poder público, o pagamento de tributos condizentes pelas "falsas MPE", a eliminação de presunções, a simplificação das obrigações acessórias, o redimensionamento da carga tributária, a aplicação da técnica da progressividade, a exigência de contabilidade organizada, o desestímulo à confusão patrimonial e a mitigação de aumento abrupto da carga tributária conforme o crescimento econômico.

Em síntese, o caminho proposto permeia a adequação dos regimes normais à realidade das MPE. Como a escolha do regime de tributação de uma empresa começa pela definição do método de apuração do imposto de renda, este trabalho limitou o objeto da pesquisa a este imposto, esperando que outros pesquisadores se debrucem sobre os demais tributos.

E, por que o método real de apuração do IRPJ possibilitaria a emancipação fiscal das MPE? A essência deste concentra a maior parte das diretrizes traçadas pelo trabalho. Trata-se de um regime normal, não devendo ser cumprida nenhuma exigência para opção, nem há hipóteses de exclusão. Com a opção por um regime normal, as MPE reestabelecem sua credibilidade perante o poder público e pagam tributo na exata proporção devida, onerando corretamente as "falsas MPE" e aliviando as MPE antes oneradas incorretamente por presunções. O IRPJ admite a aplicação da técnica da progressividade, viabilizando que os "rendimentos do trabalho transfigurados em rendimentos do capital" auferidos pelas MPE sejam tributados de acordo com sua realidade, bem como mitigando os efeitos nefastos de um aumento abrupto de carga tributária. Além do que, neste regime de tributação as MPE devem, obrigatoriamente, estar munidas de contabilidade organizada para determinar o lucro tributável, ensejando, por consequência, os dados fidedignos para a gestão da empresa e a redução da confusão patrimonial.

Apesar da essência da apuração do IRPJ pelo método real se aproximar das diretrizes traçadas, existem algumas barreiras para as MPE optarem pelo regime hoje. Porém, são barreiras criadas politicamente e podem ser ajustadas à realidade das MPE, o que as libertaria das relações de dominação impostas pelo regime especial vigente.

Sob a perspectiva da obrigação principal, demonstra-se que se esta for ajustada à técnica da progressividade e alinhada aos rendimentos típicos das MPE (frutos do capital e, preponderantemente, do trabalho), já que hoje não há o tratamento adequado para este tipo de rendimento na apuração do IRPJ, haveria a possibilidade de opção destas pelo método real.

Considerando as obrigações acessórias, visualiza-se que a opção das MPE pelo método real de apuração do IRPJ seria possível se houvesse uma aproximação do lucro contábil ao lucro tributável, a simplificação e a compilação da legislação sobre o tema, a capacitação dos profissionais da área e a implementação de softwares que facilitem e desburocratizem a entrega de declarações.

Chegados aqui, fica fácil visualizar que existem alternativas melhores para se efetivar o princípio do tratamento diferenciado e favorecido. Se bem observada a Constituição Federal, as MPE não precisam se submeter a relações de dominação e nem "dever favor fiscal" a

ninguém para ter um regime tributário digno. A situação vigente não é algo natural e sua manutenção trata-se de uma escolha, que certamente não é feita em prol das MPE.

Por fim, observa-se que este trabalho iniciou uma longa travessia de adequação dos regimes normais à realidade das MPE, demonstrando que é viável a efetivação do tratamento diferenciado e favorecido fora relação de dependência ocasionada pelo Simples Nacional. Entretanto, pelo recorte temático, limitou-se a análise do IRPJ, esperando que outros pesquisadores apontem alternativas para compatibilização dos regimes normais dos demais tributos com a realidade das MPE.

REFERÊNCIAS⁴⁴²

ABREU, Jorge Manuel Coutinho de (Coord.). **As pequenas e médias empresas e o direito.** Coimbra: Instituto Jurídico, 2017.

ADORNO, Theodor W.; HORKHEIMER, Max. O conceito de esclarecimento. In: _____; ______. **Dialética do esclarecimento: fragmentos filosóficos.** Tradução de Guido Antonio de Almeida. Rio de Janeiro: Zahar, 1985.

AFONSO, José Roberto. Não é (o) Simples! In: **Conjuntura Econômica**, v. 73, p. 22-26, 2019.

ALLEGRETTI, Ivan. A concentração da incidência nos tributos cumulativos e a neutralidade em relação ao mercado. 2013. 130 f. Dissertação (Mestrado) — Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

ALVARENGA, Darlan. Empresas gastam 1.958 horas e R\$ 60 bilhões por ano para vencer burocracia tributária, apontam pesquisas. **G1,** 2017. Disponível em: https://g1.globo.com/economia/noticia/empresas-gastam-1958-horas-e-r-60-bilhoes-por-ano-para-vencer-burocracia-tributaria-apontam-pesquisas.ghtml>. Acesso em: 20 jul. 2020.

ALVES, Francisco Ivander Amado Borges; CARVALHO, Beatriz Pereira de; FARIAS, Ivaneide Ferreira; SOUZA, Jackeline Lucas. Obrigações acessórias: nível de conhecimento dos estudantes de ciências contábeis da Universidade Federal do Ceará. In: XII Congresso Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (ANPCont), João Pessoa/PB, 2018.

APPY, Bernard. Por que o Sistema tributário brasileiro precisa ser reformado? In: **Revista Interesse Nacional**, v. 8, n. 31, out.-dez. 2015. Disponível em: http://interessenacional.com.br/2015/10/05/por-que-o-sistema-tributario-brasileiro-precisa-ser-reformado>. Acesso em: 08 ago. 2021.

ARMILIATO, Kelli Aparecida Gotardo; FACÓ, Júlio Francisco Blumetti; ROSA, Cleonice Gonçalves da; YAMAGUCHI, Cristina Keiko. Inovação nas pequenas empresas brasileiras: uma revisão sistemática. In: **Revista Contribuciones a las Ciencias Sociales**, dez. 2020. Disponível em: https://www.eumed.net/rev/cccss/2020/12/pequenas-empresas-brasil.html>. Acesso em: 20 jun. 2021.

| ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade tributária. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. |
|--|
| . Teoria dos princípios. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. |

AZEVEDO, Teisitel Peres; MACHADO, Débora Gomes; SILVA, Rogério Piva. O impacto gerado pela tributação no empreendedorismo. In: **ConTexto**, Porto Alegre, v. 7, n. 12, 2° semestre 2007.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro.** 13. ed. Atualizado por MISABEL ABREU MACHADO DERZI. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

_

⁴⁴² De acordo com a Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT NBR 6023).

BARRETO, Paulo Ayres. Planejamento tributário. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

BELLUZZO, Luiz Gonzaga; GALÍPOLO, Gabriel. **Manda quem pode, obedece quem tem prejuízo.** São Paulo: Editora Contracorrente, 2017.

BEUREN, Ilse Maria; DOROW, Diego Roberto; SANTOS, Vanderlei dos. Práticas gerenciais de micro e pequenas empresas. In: **Revista Ambiente Contábil – UFRN – Natal/RN**, v. 8, n. 1, p. 153 – 186, jan./jun. 2016.

BIAVA JUNIOR, Roberto. A Substituição Tributária no ICMS e a Necessidade de Tratamento Tributário Diferenciado e Favorecido para as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte do Simples Nacional – Análise crítica da Constituição Federal e da Lei Complementar 123/2006 e propostas para aprimoramento da legislação tributária vigente. In: **Revista Digital de Direito Público**, vol. 1, n. 1, p. 188 - 208, 2012.

BOUFLEUER, Jhennifer Poliana Bianchessi; LETTNIN, Ricardo; SONTAG, Anderson Giovane; LIZZONI, Luciano. Análise tributária no regime Simples Nacional com as alterações propostas pela Lei Complementar nº 155/2016. In: **Revista de Auditoria, Governança e Contabilidade – RAGC**, v. 6, n. 22, p. 165-179, 2018.

BRASIL. Comitê Gestor do Simples Nacional. Portaria CGSN nº 30, de 18 de novembro de

2020. Disponível em: https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-30-de-18-de-novembro- de-2020-289545723>. Acesso em: 18 fev. 2021. . Painel mapa de empresas. Disponível em: . Acesso em: 15 set. 2020. Mensagem nº 589, de 27 de outubro de 2016. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Msg/VEP-589.htm>. Acesso em: 07 fev. 2020. Lei 7.256, de 27 de novembro de 1984. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/17256.htm. Acesso em: 10 jun. 2021. Lei 8.864. de 28 de março de 1994. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8864.htm. Acesso em: 10 out. 2020. _. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº** 448/2014, de **17** de dezembro de 2014. Disponível https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=858715>. Acesso em: 10 ago. 2021. _. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. Projeto de Lei Complementar nº dezembro 558/2018, 19 de de 2018. Disponível https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2190009. Acesso em: 10 ago. 2021.

. Congresso Nacional. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei Complementar nº**

de

2016.

Disponível

em:

novembro

327/2016,

17

de

| https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2117379 . Acesso em: 10 ago. 2021. |
|---|
| Congresso Nacional. Senado Federal. Relatório de avaliação da política pública Simples Nacional - Regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte, em atendimento ao que dispõe a Resolução do Senado Federal nº 44, de 2013 e ao Req. Nº 16/2017. Brasília, nov. 2017. Disponível em: http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento/download/275d4a98-2261-48c7-8464-34d6acc697ee . Acesso em: 20 ago. 2020. |
| Receita Federal do Brasil. Análise da arrecadação das grandes empresas em 1999. Brasília, 2002. |
| Receita Federal do Brasil. Demonstrativo dos Gastos Tributários Bases Efetivas – 2017. Série 2015 a 2020. Brasília, mar. de 2020. Disponível em: <a @@download="" acesso-a-informacao="" dados-abertos="" estudo-dados-setoriais-2011-a-2015.pdf="" estudo-dados-setoriais-2011-a-2015.pdf"="" estudos-diversos="" estudos-e-estatisticas="" estudos-e-tributarios-e-aduaneiros="" file="" href="https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens?b_start:int=20>. Acesso em: 10 abr. 2021.</td></tr><tr><td> Receita Federal do Brasil. Estudos tributários – dados setoriais 2011 a 2015. Disponível em: 2011-a-2015.pdf . Acesso em: 25 mai. 2021. |
| Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 212.153/SP . Relator: Ministro Maurício Corrêa, 26 de setembro de 1997. |
| Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.033 . Relator: Min. JOAQUIM BARBOSA, 07 de fevereiro de 2011. |
| Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário 523.416 – Santa Catarina . Relator: Ministro Joaquim Barbosa, 18 de outubro de 2011. |
| Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 627.543 – Rio Grande do Sul . Relator: Ministro Dias Toffoli, 20 de outubro de 2014. |
| Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 595.921/RS . Relator: Min. Dias Toffoli, 20 de novembro de 2014. |
| Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). Agravo Regimental no Recurso Extraordinário 1.009.816/SC. Relator: Min. Roberto Barroso, 12 de junho de 2017. |
| Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 1.199.021/RS . Relator: Marco Aurélio, 26 de outubro de 2020. |
| BRASIL, Cristina Índio do. IBGE: covid-19 afetou negativamente 37,5% das empresas em julho. Agência Brasil , 02 set. 2020. Disponível em: https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2020-09/ibge-covid-19-afeta-negativamente-375-das-empresas-em-julho . Acesso em: 20 fev. 2021. |

BRANDÃO, Marcelo. Brasil perde R\$ 417 bi por ano com sonegação de impostos, diz estudo. **Agência Brasil**, 12 dez. 2020. Disponível em: https://agenciabrasil.ebc.com.br/geral/noticia/2020-12/brasil-perde-r-417-bi-por-ano-com-sonegacao-de-impostos-diz-estudo. Acesso em: 20 fev. 2021.

BRAVO, Kalinka Conchita Ferreira da Silva. Desoneração tributária: a questão do não favorecimento no Simples Nacional. In: **1ª Edição do Prêmio Tributação e Empreendedorismo**, Brasília/DF, 2011. Disponível em: < http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arquivos/noticias/monografia_da_prim eira_colocada.pdf >. Acesso em: 08 ago. 2021.

BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função**. Tradução de Daniela B. Versiani. Barueri: Manole, 2007.

BOTTESI, Claudine Corrêa Leite. O fortalecimento do tratamento diferenciado dispensado às microempresas e às empresas de pequeno porte nas compras públicas. In: **Tribunal de Contas do Estado de São Paulo. São Paulo.** Julho, 2015. Disponível em: https://www4.tce.sp.gov.br/sites/tcesp/files/downloads/20150708_-_artigo-claudine_-leicomplementar147-14.pdf>. Acesso em 25 jun. 2020.

BRITANNICA ESCOLA. **Simbiose.** Disponível em: https://escola.britannica.com.br/artigo/simbiose/482620>. Acesso em: 29 ago 2021.

CAIXA. **Giro Caixa PRONAMPE**. Disponível em: https://www.caixa.gov.br/empresa/credito-financiamento/capital-de-giro/pronampe/Paginas/default.aspx. Acesso em: 04 mai. 2021.

CAMPILONGO, Paulo Antonio Fernandes. O ICMS e a antecipação parcial do imposto na operação interestadual de circulação de mercadorias. *In*: _____ (Org.). **ICMS: Aspectos Jurídicos Relevantes.** São Paulo: Quartier Latin, p. 51-76, 2008.

CAMPOS, Cesar Roberto Delfino; GALLO, Mauro Fernandes; HAMADA, Sadayuki Agostinho; HAMADA Sayuri Agostinho. O Regime de Substituição Tributária do ICMS como sustentação da arrecadação do Estado de São Paulo: um comparativo com a arrecadação da União na crise econômica de 2008. In: **Anais do 10º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**, 2010. Disponível em: < https://congressousp.fipecafi.org/anais/artigos102010/69.pdf>. Acesso em: 20 abr. 2021.

CANOTILHO, Jose Joaquim Gomes. **Constituição da República Portuguesa anotada**. Coimbra: Coimbra Ed., 2007.

CARDOSO, Antônio Augusto Brion; LUCAS, Isabelle de Oliveira; CHAVES, Karoline Patrocínio; OLIVEIRA, Valéria Fernandes de. Custo de Conformidade das Obrigações Acessórias: Uma análise nos escritórios de serviços contábeis de Governador Valadares/MG. In: **RACEF – Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace**. v. 10, n. 3, p. 1-18, 2019.

CARNAÚBA, Maria Érbia Cássia. Sobre a distinção entre a teoria tradicional e a teoria crítica em Max Horkheimer. In: **Kínesis – Revista de Estudos dos Pós-Graduandos em Filosofia**, vol. 2, nº 3, p. 195–204, Abr-2010.

CARNEIRO, Amanda Maciel; RAUPP, Fabiano Maury. O Simples Nacional é um Gasto Tributário? – Reflexões a Partir de um Ensaio Teórico. In: **Revista FSA**, Teresina, v. 18, n. 04, art. 5, p. 83-107, abr. 2021.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. ____. **ICMS**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. . Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos). 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. . O princípio da igualdade. In: **Revista Justitia**, São Paulo, v. 90, pp. 337-341, 1975. CASAGRANDE, Cássio. Com motoristas empregados, o Uber acaba? In: Jota, 2021. Disponível em: autos/com-motoristas-empregados-o-uber-acaba-01032021>. Acesso em: 06 abr. 2021. CASTRO, André Lima de. Uma análise de impactos do Simples Nacional no DF. In: 1ª Edição do Prêmio Tributação e Empreendedorismo, Brasília/DF, 2011. Disponível em: http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arquivos/noticias/monografia da terc eira_colocada.pdf>. Acesso em: 08 ago. 2021. CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. _____. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2008.

CHAVES, Francisco Coutinho. Planejamento Tributário na Prática: gestão tributária aplicada. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

CHÉR, Rogério. A gerência das pequenas e médias empresas: o que saber para administrálas. 2. ed. São Paulo: Maltese, 1991.

CHING, Yuh Hong; MARQUES, Fernando; PRADO, Lucilene. **Contabilidade e Finanças para não especialistas**. São Paulo: Pearson, 2003.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.418/12. Aprova a ITG 1000 – Modelo Contábil para Microempresa e Empresa de Pequeno Porte.** Disponível em: https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1418.pdf>. Acesso em: 08 mar. 2021.

COSTA, Giovane da; MACCARI, Emerson Antonio; PESSÔA, Leonel Cesarino. **As micro e pequenas empresas, o Simples Nacional e o problema dos créditos de ICMS.** Revista Direito GV, São Paulo/SP, v. 12, n. 2, p. 345-363, mai./ago. 2016.

COSTA FILHO, Francisco Bernardes. A implementação do Instituto da Substituição Tributária em larga escala pelo estado de São Paulo a partir do ano de 2008 e os conceitos

preconizados por Joseph Stiglitz sobre uma boa tributação. 2016. 123 f. Dissertação (Mestrado) – Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2016.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva.** 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

COSTA, Sergio Gustavo da; SCHÖNTAG, Felipe França. Simples Nacional: fundamentação do "Crescer Sem Medo". In: **10 anos do Simples Nacional – Cadernos FGV Projetos**, Rio de Janeiro, Ano 11, n. 29, p. 73-83, dez. 2016.

COUTINHO, Diogo Rosenthal; MOUALLEM, Pedro Salomon. Arquitetura de mercados como processo social: trazendo o direito para a sociologia econômica institucionalista. In: **Revista Brasileira de Sociologia**, vol. 09, nº 22, p. 111-144, mai-ago/2021.

CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional, a norma tributária e o princípio federativo: limites da praticabilidade tributária.** 2010. 438 f. Dissertação (Mestrado) — Faculdade de Direito, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2010.

DECISÃO do STF sobre 'tese do século' pode gerar impacto de R\$ 120,1 bi. **EXAME**. Disponível em: https://exame.com/economia/decisao-do-stf-sobre-tese-do-seculo-pode-gerar-impacto-de-r-1201-bi/. Acesso em 17 out. 2021.

DE PAULA, Débora Giotti. O planejamento tributário como instrumento de competitividade empresarial. In: **Revista De Finanças Públicas, Tributação E Desenvolvimento**. Vol. 6, n°. 7, 2018.

DUTRA, Ivan; GUAGHARDI, José Augusto. As micro e pequenas empresas: uma revisão da literatura de marketing e os critérios para caracterizá-las. In: **Revista de Administração de Empresas**, v. 24, n. 4, pp. 123-131, 1984. Disponível em: https://doi.org/10.1590/S0034-75901984000400020. Acesso em: 15 mai. 2020.

DUTRA, Marina Brandão. A exclusão de empresas do Simples Nacional. In: **3ª Edição do Prêmio Simples Nacional e Empreendedorismo**, Brasília/DF, 2013. Disponível em: http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arquivos/monografias/Marina_Brandao_Dutra.pdf>. Acesso em: 08 ago. 2021.

ELÓI, Pilar de Souza e Paula Coutinho. O tratamento tributário das micro/pequenas empresas e das startups: um adeus ao Simples Nacional? Análise comparativa com o sistema português, com as recomendações da OCDE e do BID para a tributação da renda e das contribuições previdenciárias. 2020. 514 f. Tese (Doutorado) — Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2020.

ENDEAVOR. **Empreendedores brasileiros: perfis e percepções,** 2013. Disponível em: < https://info.endeavor.org.br/relatorio-empreendedores-brasileiros-perfis>. Acesso em: 10 jun. 2020.

| Tributação e crescimento das empresas no Brasil, 2019, p. 30-31. Disponível em |
|--|
| https://endeavor.org.br/leis-e-impostos/tributacao-e-crescimento-das-empresas/#download. |
| Acesso em: 08 jul. 2020. |

ENGELS, Friedrich; MARX, Karl. **Manifesto do partido comunista.** São Paulo: Expressão Popular, 2008.

ESTUDO coordenado por equipe de Bolsonaro propõe fim do Simples Nacional. **IG**, 2018. Disponível em: https://economia.ig.com.br/2018-12-18/bolsonaro-e-o-fim-do-simples-nacional.html>. Acesso em: 10 ago. 2020.

FABIANO, Luiz Hermenegildo. Teoria crítica e educação: antecedentes sociológicos dos ismos pedagógicos. O novo velho no velho novo ou deste para aquele. In: LASTÓRIA, Luiz A. Calmon Nabuco; PUCCI, Bruno; ZUIN, Antônio A. S. (Orgs.). **Teoria crítica e inconformismo: novas perspectivas de pesquisa.** Campinas: Autores Associados, 2010.

FAZOLI, Júlio César. Os Livros contábeis e fiscais e as empresas optantes pelo Simples Nacional. **Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina**, 2014. Disponível em: http://www.crcsc.org.br/noticia/view/3619>. Acesso em: 14 mar. 2021.

FERNANDES, Rene José Rodrigues. **Análise crítica do discurso de apoio às MPMEs e de fomento ao empreendedorismo no Brasil pós-redemocratização.** 2019.148. f. Tese (Doutorado) – Fundação Getúlio Vargas, Escola de Administração de Empresas de São Paulo, São Paulo, 2019.

FERREIRA, Stéfano Vieira Machado. **Benefícios fiscais: definição, revogação e anulação**. 2018. 183 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2018.

FIGUEIREDO, Tiago Lucena. **O Simples Nacional e o ICMS: sob a ótica do tratamento diferenciado e favorecido.** 2018. 111 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação – Departamento de Direito Público) – Faculdade de Direito de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2018.

FILION, Louis Jaques. Free Trade: the need for a definition of Small Business. In: **Journal of Small Business & Entrepreneurship,** v. 7, n. 2, Jan-mar, pp. 33-46, 1990. Disponível em: ">https://books.google.com.br/books?id=4OZjMOmtUQMC&lpg=PP1&hl=pt-BR&pg=PA33#v=onepage&q&f=false>">https://books.google.com.br/books?id=4OZjMOmtUQMC&lpg=PP1&hl=pt-BR&pg=PA33#v=onepage&q&f=false>">https://books.google.com.br/books?id=4OZjMOmtUQMC&lpg=PP1&hl=pt-BR&pg=PA33#v=onepage&q&f=false>">https://books.google.com.br/books?id=4OZjMOmtUQMC&lpg=PP1&hl=pt-BR&pg=PA33#v=onepage&q&f=false>">https://books.google.com.br/books?id=4OZjMOmtUQMC&lpg=PP1&hl=pt-BR&pg=PA33#v=onepage&q&f=false>">https://books.google.com.br/books?id=4OZjMOmtUQMC&lpg=PP1&hl=pt-BR&pg=PA33#v=onepage&q&f=false>">https://books.google.com.br/books?id=4OZjMOmtUQMC&lpg=PP1&hl=pt-BR&pg=PA33#v=onepage&q&f=false>">https://books.google.com.br/books?id=4OZjMOmtUQMC&lpg=PP1&hl=pt-BR&pg=PA33#v=onepage&q&f=false>">https://books.google.com.br/books?id=4OZjMOmtUQMC&lpg=PP1&hl=pt-BR&pg=PA33#v=onepage&q&f=false>">https://books.google.com.br/books?id=4OZjMOmtUQMC&lpg=PP1&hl=pt-BR&pg=PA33#v=onepage&q&f=false>">https://books.google.com.br/books?id=4OZjMOmtUQMC&lpg=PP1&hl=pt-BR&pg=PA33#v=onepage&q&f=false>">https://books.google.com.br/b

FOLLONI, André. O papel do direito tributário no desenvolvimento nacional. In: Anais do XXIII Encontro Nacional do CONPEDI. Disponível em:

http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=20dd77ae36c56353. Acesso em: 17 out. 2021.

_____; SIMM, Camila Beatriz. Direito Tributário, complexidade e análise econômica do direito. In: **Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM**, v. 11, n. 1, p. 49-70, 2016. Disponível em: https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view/19726/pdf>. Acesso em: 17, out. 2021.

FRACAROLLI, Luiz Machado. **Pequena e média empresas: aspectos legais.** São Paulo: Livraria Pioneira Editora, 1976.

FRANCO, Cleiton; SAMPAIO, Gustavo Ramos; VAZ, Paulo Henrique. Redução e simplificação de tributos para empresas de pequena porte: uma aplicação de regressão

descontinua para a indústria brasileira. In: **ANPEC XX – Encontro de Economia da Região Sul**, Porto Alegre/RS, 2017.

GLOBAL ENTREPRENEURSHIP MONITOR (GEM). **Empreendedorismo no Brasil 2019**. Disponível em: https://ibqp.org.br/PDF%20GEM/Relat%C3%B3rio%20Executivo%20Empreendedorismo

%20no%20Brasil%202019.pdf>. Acesso em: 10 jun. 2020.

GOBETTI, Sérgio Wulff. Tributação do capital: teoria e prática (e o caso brasileiro). In: **Economia e Sociedade**, Campinas, v. 28, n. 3, p. 761-789, set.-dez. 2019.

GOMES, Luiz Roberto. Teoria crítica, educação e política. In: LASTÓRIA, Luiz A. Calmon Nabuco; PUCCI, Bruno; ZUIN, Antônio A. S. (Orgs.). **Teoria crítica e inconformismo: novas perspectivas de pesquisa.** Campinas: Autores Associados, 2010.

GONZALES, Alexandre; LEMES, Vladimir Pereira; PEREIRA; José Everaldo Alves. Os novos desafios da contabilidade para micros e pequenas empresas: uma análise sobre as perspectivas de adaptação e a utilização da escrituração simplificada para microempresa e empresa de pequeno porte – ITG 1000. In: **Redeca**, v. 4, n. 1, p. 46-61, jan-jun. 2017. Disponível em: https://revistas.pucsp.br/index.php/redeca/article/view/33401/23062. Acesso em: 05 nov. 2021.

GRAU, Eros Roberto. **Por que tenho medo dos juízes: (a interpretação/aplicação do direito e dos princípios).** 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2021.

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

GUERRA, Oswaldo; TEIXEIRA, Francisco. A sobrevivência das pequenas empresas no desenvolvimento capitalista. In: **Revista de Economia Política**, São Paulo, v. 30, n. 1, p. 124-139, mar. 2010.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. Imposto de renda: princípios da Generalidade, da Universalidade e da Progressividade. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

HALAH, Lucas Issa. Tributação da renda no agronegócio. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

HEGEL, Georg Wilhelm Friedrich. **Princípios da filosofia do direito.** Tradução de Orlando Vitorino. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

HIDALGO, Mauro; MARANCA, Alfredo Portinari. **Regulamento do Simples Nacional comentado: resolução CGSN nº 94, de 29 de novembro de 2011.** 2. ed. São Paulo: FISCOsoft Editora, 2013.

HORKHEIMER, Max. Teoria Tradicional e Teoria Crítica. In: BENJAMIN, Walter; HORKHEIMER, Max; ADORNO, Theodor W.; HABERMAS, Jürgen. **Textos Escolhidos**. São Paulo: Abril Cultural, 1980.

_____. **Critical Theory. Selected Essays**. Tradução de Matthew J. O'Connell. New York: The Continuum Publishing Company, 2002.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). **Desafios da Nação – Volume 2**. Brasília, 2018, p. 34. Disponível em: https://ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/181218_desafios_da_nacao_vol2.pdf. Acesso em: 15 ago. 2021.

IUDÍCIBUS, Sergio de. Teoria da contabilidade. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

KARKACHE, Sergio. **Princípio do Tratamento Favorecido: o direito das empresas de pequeno porte a uma carga tributária menor**. 2009. 296 f. Dissertação (Mestrado) — Faculdade de Direito, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2009.

KASSAI, José Roberto; NOVA, Silvia Pereira de Castro Casa. Pequenas empresas – Como é difícil "levantar dinheiro"! In: **ConTexto**, Porto Alegre, v. 6, n. 9, 1° semestre 2006.

KASSAI, Silvia. As empresas de pequeno porte e a contabilidade. In: **Caderno de Estudos – FIPECAFI**, São Paulo, v. 9, n. 15, p. 60-74, 1997. Disponível em: https://doi.org/10.1590/S1413-92511997000100004>. Acesso em: 15 nov. 2021.

LAVEZ, Raphael Assef. **Progressividade no Imposto sobre a Renda: capacidade contributiva, desigualdade e direitos fundamentais.** São Paulo: IBDT, 2020.

LEITE, Ana Caroline Nascimento. **E-Fulfillment: o caso da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos.** 2018. 127 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Universidade de Brasília, Brasília, 2018.

LOPES, Cidália Maria da Mota. Os custos de cumprimento fiscal na Pequenas e Médias Empresas - a Percepção dos Técnicos Oficiais de Contas (TOCS). In: **Revista de finanças públicas e direito fiscal**, A. 5, nº 3, p. 133-150, 2012.

_____. Quanto custa pagar impostos em Portugal?: os custos de cumprimento da tributação do rendimento. Coimbra: Almedina, 2008.

LUCATO, Wagner Cezar; VIEIRA JÚNIOR, Milton. As dificuldades de capitalização das pequenas e médias empresas brasileiras. In: **Produção**, v. 16, n. 1, pp. 24-33, 2006. Disponível em: https://doi.org/10.1590/S0103-65132006000100003>. Acesso em: 03 nov. 2021.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. A tributação das microempresas e das empresas de pequeno porte no Brasil. In: ABREU, Jorge Manuel Coutinho de (Coord.). In: **As pequenas e médias empresas e o direito.** Coimbra: Instituto Jurídico, 2017.

MANKIW, Nicholas Gregory. **Introdução à economia.** Tradução de Allan Vidigal Hastings, Elisete Paes e Lima e Ez2 Translate. São Paulo: Cengage, 2021.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. Poder Constituinte. In: **Revista de Direito Constitucional e Ciência Política**, Rio de Janeiro: Forense, v. 4, 1985.

MELO, José Eduardo Soares de. ICMS: teoria e prática. 12. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

trigo, refrigerantes. ioio e 16 nov. 2021. Disponível 0 . Acesso em: 25 nov. 2021. MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Análise Crítica ao Aproveitamento de Créditos no Simples Nacional. In: **Revista de Direito Tributário**, v. 103, p. 150-169, 2008. _. Extrafiscalidade: análise semiótica. 2009. 319 f. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. _. Pequenas empresas e regime jurídico favorecido: caráter opcional como remédio, não como legitimador de inconstitucionalidades. In: VII Encontro Internacional do **CONPEDI/Braga** – Portugal, pp. 284-302, 2017. _. Simples Nacional: análise da constitucionalidade das exclusões setoriais. In: III Encontro de Internacionalização do CONPEDI: Participação, Democracia e Cidadania na perspectiva do Direito Iberoamericano, Madrid. Madrid, Conpedi & Universidad Complutense de Madrid, 2015. _; CHAMAS, Henrique Nimer. A tributação das pequenas empresas revendedoras de automóveis usados pelo Simples Nacional. In: Revista dos Tribunais, v. 1024, pp. 235-253, 2021. ; FERREIRA, Gustavo Assed. Pequenas empresas e desconcentração administrativa. In: Direito administrativo e gestão pública III – XXV Congresso do CONPEDI, Curitiba, 2016. _; Figueiredo, Tiago Lucena. Carf ou 'Cage': conselho administrativo das grandes empresas? Jota, 2020. Disponível https://www.jota.info/opiniao-e- In: em: analise/artigos/carf-ou-cage-conselho-administrativo-das-grandes-empresas-06072020>. Acesso em: 05 ago. 2021. _; PATTON, Ana Laura Javaroni. Pequenas empresas, ICMS e Comércio Eletrônico: a regulação inconstitucional do CONFAZ. In: XXV Encontro Nacional do CONPEDI, 2016, Disponível Brasília/DF. em: https://www.conpedi.org.br/publicacoes/y0ii48h0/1vtu3xbu/7KXI8490w5Vl6sGk.pdf. Acesso em: 26 mai. 2020. __; SILVA, Rafael Ragazzo Pacheco. Tratamento favorecido para pequenas empresas -Inovações da Lei Complementar 147/2014. In: Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros, Brasília-DF, v. 1, n. 2, p. 285-305, jan./jul. 2015. MICRO e pequena empresa são motor do emprego latino-americano, diz OIT. G1, 09 set. 2015.

MENDES, Guilherme. O lobby pela Zona Franca de Manaus, o "paraíso fiscal" dos

MONTAÑO, Carlos. Microempresa na era da globalização. 2. ed. São Paulo: Cortez, 2001.

empresa-sao-motor-do-emprego-latino-americano-diz-oit.html>. Acesso em: 20 fev. 2021.

Disponível

http://g1.globo.com/economia/pme/noticia/2015/09/micro-e-pequena-

MOREIRA, Marina Figueiredo; MATIAS-PEREIRA, José. Lei Geral da Micro e Pequena Empresa versus Small Business Act: Uma Comparação entre as Determinações para Inserção

das MPEs nas Compras Governamentais. In: **EnANPAD**, Rio de Janeiro, v. 1, p. 1-16, 2008. Disponível em: http://www.anpad.org.br/admin/pdf/APS-B1341.pdf. Acesso em: 20 set. 2020.

MOREIRA, Rafael de Lacerda; ENCARNAÇÃO, Luana Vogel; BISPO, Oscar Neto de Almeida; COLAUTO, Romualdo Douglas; ANGOTTI, Marcello. A importância da informação contábil no processo de tomada de decisão nas micro e pequenas empresas. In: **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 10, n. 19, p. 119-140, 2013. Disponível em: https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/2175-8069.2013v10n19p119>. Acesso em: 5 nov. 2021.

MOSQUERA, Roberto Quiroga; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Manual da tributação direta da renda**. São Paulo: IBDT, 2020.

MOULIN, Darlan Alves; SILVA, Daisy Rafaela da. A tributação sobre o consumo e as desigualdades sociais no estado de crise socioeconômica. In: **Revista DIREITO UFMS**, Campo Grande/MS, v.3, n.1, p. 211-232, jan.-jul. 2017.

MURPHY, Celia Maria de Souza. A regra-matriz de incidência do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, a tributação das estimativas. A súmula CARF 135 e seus efeitos jurídicos. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). **Constructivismo lógico-semântico e os diálogos entre teoria e prática.** São Paulo: Noeses, 2019.

| NABAIS, José Casalta. Direito Fiscal . 9. ed. Coimbra: Almedina, 2016. |
|--|
| Introdução ao Direito Fiscal das Empresas. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2015. |
| O Regime Fiscal das Pequenas e Médias Empresas (PME). In: ABREU, Jorge Manuel Coutinho de (Coord.). As pequenas e médias empresas e o direito. Coimbra: Instituto Jurídico, 2017. |
| NEVES, Silvério das; SILVA JUNIOR, Francisco Aguiar; VICECONTI, Paulo. Curso prático de imposto de renda da pessoa jurídica e tributos conexos (CSLL, PIS e COFINS). 15. ed. São Paulo: FISCOSoft Editora, 2013. |
| NOBRE, Marcos. A teoria crítica. Rio de Janeiro: Zahar, 2008. |
| Introdução: Modelos de teoria crítica. In: NOBRE, Marcos (Org.). Curso livre de teoria crítica. Campinas: Papirus, 2008. |
| Max Horkheimer: a teoria crítica entre o nazismo e o capitalismo tardio. In: NOBRE, Marcos (Org.). Curso livre de teoria crítica. Campinas: Papirus, 2008. |
| NOGUEIRA, Mauro Oddo. Um pirilampo no porão: um pouco de luz nos dilemas da |

NOGUEIRA, Vinícius Alberto Rossi. **Direito Tributário e Livre Concorrência: da interpretação e aplicação do artigo 146-A da Constituição Federal.** 2014. 129 f. Dissertação (Mestrado) — Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

produtividade das pequenas empresas e da informalidade no país. 2. ed. Brasília: IPEA,

2019.

OECD (OCDE). Taxations and Small Business. Paris, OECD, 1994.

OLIVEIRA, Joana. 716.000 empresas fecharam as portas desde o início da pandemia no Brasil, segundo o IBGE. **El país**, 19 jul. 2020. Disponível em: https://brasil.elpais.com/brasil/2020-07-19/716000-empresas-fecharam-as-portas-desde-o-inicio-da-pandemia-no-brasil-segundo-o-ibge.html>. Acesso em: 20 fev. 2021.

| PAES, Nelson L | eitao. Reflexos do | SIMPLES naciona | al no emprego e na 1 | tormalızaçao do |
|---|-----------------------------|----------------------|---|---------------------|
| mercado de traba | lho no Brasil. In: E | conomía, sociedad | l e y territorio , Toluca | ı, v. 15, n. 49, p. |
| 639-663, | dez. | 2015. | Disponível | em: |
| http://www.scie | lo.org.mx/scielo.ph | p?script=sci_arttext | &pid=S1405- | |
| 84212015000300 | 003&lng=pt&nrm= | iso>. Acesso em: 0 | 8 ago. 2020. | |
| aos gastos tributá | ários. In: Nova Ec o | • | atre estímulos às peque 3, pp. 541-554, 2014. 08 ago. 2021. | - |

PÊGAS, Paulo Henrique. Manual de contabilidade tributária. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

PESSÔA, Leonel Cesarino. PESSÔA, Samuel (Org.). **Qualidade dos gastos tributários no Brasil: o Simples Nacional.** São Paulo: FGV Direito SP, 2020. Disponível em: . Acesso em: 01 set 2021.

PIRES, Mirian Albert; COSTA, Fábio Moraes da; HAHN, Aucilene Vasconcelos. Atendimento das necessidades de informação para a tomada de decisões em pequenas e médias empresas: análise crítica das informações geradas pela contabilidade frente aos seus objetivos. In: **4º Congresso USP Controladoria e Contabilidade**, 2004, São Paulo (SP).

PORTUGAL. **Constituição da República Portuguesa, de 02 de abril de 1976**. Disponível em: http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx. Acesso em: 21 fev. 2021.

| Acesso em: 21 fev. 2021. |
|--|
| Decreto-Lei nº 372/2007, de 6 de novembro de 2007 . Disponível em https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/629439/details/maximized . Acesso em: 13 few 2020. |
| Decreto-Lei nº 442-B, de 30 de Novembro de 1988. Código do IRC. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/CIRC_2R/Pages/circ-codigo-do-irc-indice.aspx . Acesso em: 22 de fevereiro de 2021. |
| Decreto-Lei nº 442-A, de 30 de Novembro de 1988. Código do IRS. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/cirs_rep/Pages.codigo-do-irs-indice.aspx . Acesso em: 22 de mar. 2021. |

PUGLIESI, Fábio. A incompatibilidade da substituição tributária do ICMS com a opção pelo Simples Nacional. In: **Sequência**, Florianópolis, n. 64, p. 285-306, jul. 2012. Disponível em:

http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2177-70552012000100012&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 26 ago. 2020.

QUANTO tempo para a franquia dar lucro? Entenda melhor como calcular. **ABF – Portal do Franchising.** https://www.portaldofranchising.com.br/franquias/tempo-para-franquia-dar-lucro/. Acesso em 03 nov. 2021.

QUICK, Bruno. Simples Nacional: tal qual a jabuticaba, é brasileiro e faz sucesso. **10 anos do Simples Nacional – Cadernos FGV Projetos**, Rio de Janeiro, Ano 11, n. 29, p. 62-71, dez. 2016.

RATTNER, Henrique. Acumulação de capital, internacionalização da economia e as PMES. In: **Revista de Economia Política**, São Paulo, Brasiliense, v. 4, n. 3, p. 85-103, jul.-set 1984.

RECH, Sandra Regina. Estrutura da Cadeia Produtiva da Moda. In: **Modapalavra e-periódico**, ano 1, n. 1, pp. 7-20, jan-jul 2008. Disponível em: https://www.revistas.udesc.br/index.php/modapalavra/article/view/7565/5068>. Acesso em 20 ago. 2021.

REIS, Sebastião Alves dos. O fato gerador do imposto de renda. In: BRITO, Edvaldo; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Direito tributário: impostos federais.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011, v.3.

REPA, Luiz. **Reconstrução e emancipação: método e política em Jürgen Habermas.** São Paulo: Editora Unesp, 2021.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Desigualdade e tributação na Era da austeridade seletiva.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. O ICMS e o Simples Nacional: isenção e não incidência, aspectos material e temporal. In: **Direito Tributário Atual**, v. 23, p. 410-426, 2009.

RODRIGUEZ, José Rodrigo. As figuras de perversão do direito: para um modelo crítico de pesquisa jurídica empírica. In: **Revista Prolegómenos Derechos y Valores,** Bogotá, v. 19, n. 37, p. 99-124, jan.-jun. 2016.

ROTHFUCHS, João Vicente. **As pequenas e microempresas e o direito do trabalho**. 2006. 198 f. Dissertação (Mestrado) - Faculdade de Direito, Universidade de Coimbra, Coimbra, 2006.

SANTELLO, Fabiana Lopes Pinto. **Direito Tributário Digital. Informatização Fiscal. O uso da tecnologia no Sistema Tributário Nacional.** São Paulo: Quartier Latin, 2014.

SANTOS, Boaventura de Souza. Porque é tão difícil construir uma teoria crítica. In: **Revista Crítica de Ciências Sociais**, Coimbra, n. 54, p. 197-215, jun. 1999.

| Renova | r a | teoria | crítica | e | reinventar | a | emancipação | social. | Tradução | Mouzar |
|-----------------|------|----------|---------|----|------------|---|-------------|---------|----------|--------|
| Benedito. São P | aulo | o: Boite | mpo, 20 | 07 | ' . | | | | | |

| SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos (Orient.); MATTOS, Lucas Martins de; MARTINS, Felipe dos Santos. Simples Nacional e fracionamento artificial de empresas no período 2006-2016: evidências preliminares a partir dos dados identificados da RAIS. In: Contribuições acadêmicas para a política de subsídios da União/Escola de Fazendária . Brasília: Esaf, p. 301-341, 2018. Disponível em: https://repositorio.enap.gov.br/bitstream/1/4030/1/contribuicoes-academicas-23nov2018.pdf >. Acesso em 08 ago. 2021. |
|--|
| SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário . 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. |
| Direito tributário . 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. |
| 'Obrigações acessórias': do interesse da fiscalização à mera comodidade. Jota , 2021. Disponível em: https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/obrigacoes-acessorias-do-interesse-da-fiscalizacao-a-mera-comodidade-26032021 >. Acesso em: 24 jun. 2021. |
| O Mito do Lucro Real na Passagem da Disponibilidade Jurídica para a Disponibilidade Econômica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (org.). Controvérsias Jurídico-contábeis: Aproximações e Distanciamentos. São Paulo: Dialética, 2010, pp. 241-264. |
| SCHUMPETER, Joseph Alois. Capitalismo, socialismo e democracia. Tradução de Luiz Antônio Oliveira de Araújo. São Paulo: Editora da Unesp, 2017. |
| SEBRAE. O autoemprego no mundo. Boletim nº 30, 15 de dezembro de 2020. Disponível em: https://bis.sebrae.com.br/bis/download.zhtml?t=D&uid=4f39480e0084d54de09af4dfcdd8ea55>. Acesso em: 19 fev. 2021. |
| Em cinco anos, número de pequenos negócios crescerá 43,60%. Disponível em: https://www.sebrae.com.br/sites/asn/uf/NA/em-cinco-anos-numero-de-pequenos-negocios-crescera-43,608b10f0fc10f510VgnVCM1000004c00210aRCRD . |
| Comprar do comerciante do seu bairro é um grande negócio para todos. Disponível em: https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/comprar-do-pequeno-negocio-e-um-grande-negocio-para-todos,383af1b0a59f0710VgnVCM1000004c00210aRCRD . Acesso em: 10 dez. 2020. |
| O Impacto da pandemia de coronavírus nos Pequenos Negócios – 10 ^a edição , 2021. Disponível em: https://fgvprojetos.fgv.br/sites/fgvprojetos.fgv.br/files/impacto-coronavirus-nas-mpe-10aedicao_diretoria-v4.pdf . Acesso em: 20 abr. 2021. |
| Pequenos negócios já representam 30% do Produto Interno Bruto do país. Disponível em: https://www.agenciasebrae.com.br/sites/asn/uf/NA/pequenos-negocios-ja-representam-30-do-produto-interno-bruto-do-pais,7b965c911da51710VgnVCM1000004c00210aRCRD . Acesso em: 10 dez. 2020. |
| Prazo de Retorno do Investimento (PRI). Disponível em: https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/prazo-de-retorno-do-investimento-pri,90da5415e6433410VgnVCM1000003b74010aRCRD . Acesso em: 03 nov. 2021. |

| SILVA, José Afonso da. Aplicabilidade das Normas Constitucionais . 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. |
|---|
| Curso de direito constitucional positivo. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. |
| SILVA, Rafael Ragazzo Pacheco. Contribuição Previdenciária Patronal: tratamento desfavorável das pequenas empresas exportadoras. 2016. 144 f. Dissertação (Mestrado) — Faculdade de Direito de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2016. |
| SILVA, Thiago Moreira da. Nota Fiscal Eletrônica: facilitação das obrigações acessórias para o empresário. In: SACHSIDA, Adolfo; SIMAS, Erich Endrillo Santos. Reforma tributária: IPEA-OAB/DF. Rio de Janeiro: IPEA, 2018. |
| SMITH, Adam. Riqueza das Nações: edição condensada . 1. ed. São Paulo: Folha de São Paulo, 2010. |
| STIGLITZ, Joseph E. O grande abismo: sociedades desiguais e o que podemos fazer sobre isso. Rio de Janeiro: Alta Books, 2016. |
| SOUSA, Rubens Gomes de. Imposto de Renda — Despesas não dedutíveis pelas pessoas jurídicas — Seu tratamento fiscal como lucros distribuídos se refere à própria sociedade e a seus sócios ou acionistas. In: Pareceres — Imposto de Renda. São Paulo: Resenha Tributária, p. 66-70, 1975. |
| SOUZA, Pedro Guilherme Gonçalves de. Regimes especiais tributários: legitimação e condicionantes de segurança jurídica e de governança na perspectiva constitucional . 2016. 337 f. Dissertação (Mestrado) — Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016. |
| TAGLIASSUCHI, Míriam de Toni. Pequenas empresas: dependência econômica e participação política. In: Ensaios FEE , Porto Alegre, v. 8, n. 1, p. 65-99, 1987. |
| TAKANO, Caio Augusto. Limitações aos deveres instrumentais tributários (Aplicação do art. 113, §2º do Código Tributário Nacional). 2015. 271 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2015. |
| TAVARES, André Ramos. Curso de direito constitucional. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. |
| Direito Constitucional Econômico. 2. ed. São Paulo: Editora Método, 2006. |
| TEIXEIRA, Cristiane. Como calcular o prazo para recuperar o dinheiro investido em um negócio. Folha de São Paulo . Disponível em: https://www1.folha.uol.com.br/mpme/2020/01/como-calcular-o-prazo-para-recuperar-o-dinheiro-investido-em-um-negocio.shtml >. Acesso em 03 nov. 2021. |

VILELA, Rita Amélia Teixeira. Teoria crítica e pesquisa empírica: metodologia hermenêutica objetiva na investigação das escola contemporânea. In: LASTÓRIA, Luiz A. Calmon Nabuco; PUCCI, Bruno; ZUIN, Antônio A. S. (Orgs.). **Teoria crítica e inconformismo: novas perspectivas de pesquisa.** Campinas: Autores Associados, 2010.

VOLTZ, Juliana Poerschke. Confusão patrimonial em empresas na perspectiva de contadores e contabilistas gaúchos. In: **Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento**, ano 05, ed. 08, V. 01, pp. 134-170, ago. de 2020. Disponível em: https://www.nucleodoconhecimento.com.br/contabilidade/confusao-patrimonial>. Acesso em: 15 nov. 2021.