

SIMPLES NACIONAL: UMA VISÃO TRIBUTÁRIA DA MUDANÇA DE MICROEMPREENDEDOR INDIVIDUAL PARA A MICROEMPRESA. ESTUDO SOBRE EMPREENDEDORISMO NO SETOR DE JARDINAGEM NO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO

SIMPLE NATIONAL : A CHANGE OF TAX VISION FOR INDIVIDUAL MICROENTERPRISE MICROENTERPRISE . STUDY ON ENTREPRENEURSHIP IN GARDENING SECTOR IN THE MUNICIPALITY OF SÃO PAULO

*Recebido: 25/03/2016 – Aprovado: 28/05/2016 – Publicado: 30/06/2016
Processo de Avaliação: Double Blind Review*

Windsor Espenser Veiga¹

Mestre em Ciências Contábeis e Doutor em Educação
PUC-SP – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
prof.windsor@gmail.com

Salvadora Silva de Lima

Graduada em Ciências Contábeis
PUC-SP – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
dorasilvalima@yahoo.com.br

RESUMO - As constantes mudanças na economia brasileira têm favorecido diversas alternativas, incluindo o setor de jardinagem, tornando-o uma opção atraente para os empreendedores. Este estudo tem o objetivo de analisar qual o impacto tributário na migração do enquadramento de MEI - Microempreendedor Individual para Microempresa, na prestação de serviços de jardinagem na cidade de São Paulo. Foi realizada pesquisa bibliográfica. Ao final do estudo verificou-se que a migração do enquadramento tributário representou impactos financeiros com o incremento nas

¹ Autor para correspondência: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo: R. Monte Alegre, 984 - Perdizes, São Paulo - SP, Brasil, 05014-901.

despesas tributárias, além de custos significativos na gestão de controle contábil das empresas. Considerando-se a complexidade do tema, bem como as constantes mudanças na legislação acerca dos impostos, este estudo não objetiva esgotar o assunto, mas apresentar uma visão sobre o impacto tributário dependendo do enquadramento do negócio.

Palavras-Chave: Empreendedorismo; Jardinagem; Microempreendedor Individual; Microempresa; Simples Nacional.

***ABSTRACT** - The constant changes in the Brazilian economy have favored several alternatives, including the gardening sector, making it an attractive option for entrepreneurs . This study aims to analyze what the tax impact on the migration framework of MEI - Single Microempreendedor for Microenterprise , in providing gardening services in Sao Paulo. At the end of the study it was found that the migration of the tax framework represented financial impacts to the increase in tax expenses , and also brought significant impacts and costs in accounting management control of companies. Considering the complexity of the issue and the constant changes in the taxes law, this study does not intend not exhaust the subject, but to present an insight into the tax impact depending on the business environment.*

Keywords: *Entrepreneurship; Gardening; Individual microenterprise; Micro enterprise; Simple national.*

INTRODUÇÃO

O Simples Nacional, também chamado de Super Simples ou simplesmente SIMPLES, é uma forma diferenciada de tributação, possibilitando àqueles que se enquadrarem, uma menor carga tributária, e diminuição das obrigações acessórias, se comparado com os regimes de Lucro Real e Lucro Presumido.

É importante mencionar que existem alguns critérios para o enquadramento no Simples Nacional, sendo o mais pontual a questão do Faturamento, cujo limite atual, em janeiro de 2016, é de R\$ 3.600.000,00.

O SIMPLES, de certa forma, atinge seus objetivos, que é o de proporcionar aos inúmeros empreendedores, um direcionamento à formalização das empresas, com possibilidades reais de redução da carga tributária e demais obrigações. Dentro deste contexto, surgiu a possibilidade deste estudo sobre a tributação de enquadramento no MEI - Microempreendedor Individual ou como Microempresa

De acordo com o Portal Brasil², o Brasil é o país mais empreendedor, gerando 52% de empregos formais e o aumento de 23% para 34,5%, em dez anos (2004/2014), de brasileiros com negócio próprio, representando o equivalente a 40% da massa salarial do país.

De acordo com o Portal do Empreendedor³, a Lei Complementar 123/2006, que está em vigor desde 2007, possibilitou existir mais de 9,6 milhões de empreendedores registrados⁴, sendo mais de 4,6 milhões cadastrados como MEI - Microempreendedor Individual, que compreende empreendedores com receita bruta anual de até R\$ 60.000,00 e o empreendedor pode contratar apenas um funcionário com o salário mínimo ou da categoria, e não pode possuir participação acionária em outra empresa. Em 2010 totalizavam aproximadamente 700 mil. Em 2013 esse segmento do empresariado somava 2.747.426 Microempreendedores Individuais no Brasil, sendo que o segmento é formado principalmente por atividades de necessidades básicas, tais como roupas, alimentação, cabeleireiro etc. e/ou que envolvam baixo valor agregado e de que

² <http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2015/04/campeao-em-empreendedorismo-brasil-gera-52-de-empregos>

³ <http://www.portaldoempreendedor.gov.br/>

⁴ <http://www.portaldodesenvolvimento.org.br/campeao-em-empreendedorismo-brasil-gera-52-de-empregos/>

não necessitem de muita especialização da mão de obra. Os MEI possuem direito à aposentadoria, auxílio-doença, seguro desemprego e licença-maternidade e uma carga reduzida de impostos. O custo basicamente se constitui em 5% do salário mínimo, que em 2016 representa R\$ 44,00 (R\$ 880,00 x 5%), mais R\$ 1,00 para comércio ou indústria totalizando R\$ 45,00 ou de mais R\$ 5,00, totalizando R\$ 49,00, para os casos de prestação de serviços (Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) n° 58 de 27 de abril de 2009).

A opção pelo serviço de jardinagem como atividade empreendedora central do estudo foi feita em razão de ser uma atividade que inicialmente exige baixa qualificação técnica para execução das atividades básicas, e grande parte dos seus profissionais atuam como trabalhadores autônomos. No entanto, com o crescimento de empreendimentos em São Paulo, associado às mudanças no padrão de consumo da população que demandam esse tipo de serviço, cresceu também a necessidade de formalização desses profissionais para que possam atender a este mercado.

Portanto, acredita-se que entender como a tributação impacta na criação e no desenvolvimento de novos negócios é de grande importância para que potenciais empreendedores preparem-se para administrar seus negócios no ambiente de tributação brasileiro, bem como para que sejam estimuladas reflexões acerca da importância de se estimular o crescimento do empreendedorismo no país por meio da desburocratização e de alternativas para que o custo dos impostos não seja um entrave que desestime a abertura de novos negócios.

A grande questão para o empreendedor brasileiro é com relação à carga tributária e qual a opção menos onerosa.

Este artigo visa possibilitar reflexões sobre a continuidade como MEI, e os reflexos que poderão ocorrer, caso o enquadramento se direcione para Microempresa ou Empresa de Pequeno Porte.

1. DEFINIÇÃO DE EMPREENDEDORISMO

A origem da palavra empreendedorismo é inglesa, *entrepreneurship*, empregada em estudos relativos ao empreendedor. Considera-se empreendedorismo ação que gera novas ideias e que possui resultados aplicáveis. Observa-se que, empreendedorismo quase sempre está relacionado à geração de negócios,

aproveitamento de oportunidades e melhoria de processos; mas a atividade empreendedora também está presente em pesquisa e ensino, em que os resultados, em termos de conhecimento e/ou novas tecnologias, possam ser utilizados para o desenvolvimento de um setor ou produto.

Segundo Dolabella (1999), “O empreendedorismo é visto, também, como um campo intensamente relacionado com o processo de entendimento e construção da liberdade humana”, portanto, o ato de empreender possibilita a realização de sonhos, a construção de projetos que expressam a visão empreendedora.

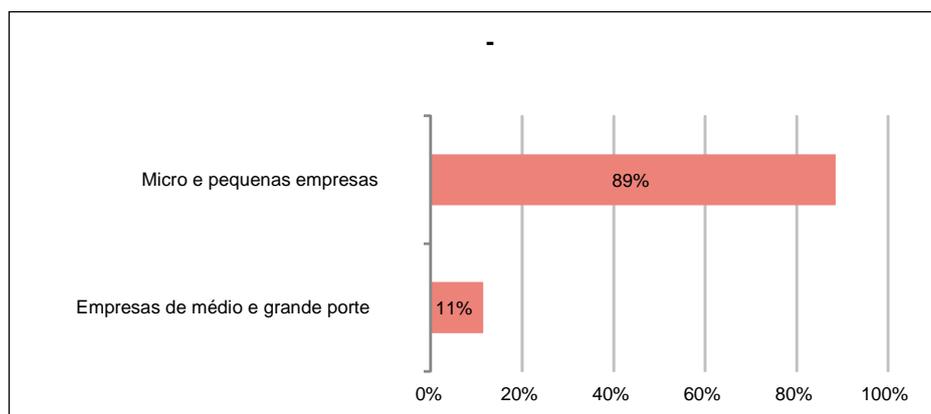
As atividades de empreendedorismo podem ser estimuladas por: contextos em que há necessidade de se posicionar diante do desemprego ou articulação de integrantes de um grupo menos favorecido, por meio do empreendedorismo comunitário; por iniciativas universitárias como empresas juniores; iniciativas governamentais que incentivam a criação de novos negócios; e iniciativas de Organizações Não Governamentais no ato de criação da organização em si, e através de programas de geração de renda para promover a auto sustentação da instituição.

Outro perfil gerador de atividades empreendedoras é o intraempreendedor, que promove a criação e realização de novas ideias na organização onde trabalha.

Acredita-se que as atividades de empreendedorismo também contribuem para o desenvolvimento econômico e social de uma comunidade ou nação. Através da geração de novos negócios ou implantação de novas ideias, é possível empregar pessoas, movimentar a economia, gerar impostos que se revertem em benefícios mútuos e promover o crescimento do país.

Segundo pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), por meio do portal Empresometro, em abril de 2015, 89% das empresas ativas no município de São Paulo estão enquadradas como Microempresas, sendo que do total de Microempresas, 29% são formados por Microempreendedores individuais.

Gráfico 1 – Empresas ativas por tipo – Município de São Paulo.



Fonte: Empresômetro – Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – Abril de 2015

A cidade de São Paulo, que lidera a economia do país como a maior cidade em aspectos econômicos, tem 89% de suas empresas classificadas como Microempresas ou Pequenas Empresas.

Além do recolhimento da contribuição mensal, o Microempreendedor também deve recolher os tributos trabalhistas de seu empregado, sendo FGTS (Fundo de Garantia por Tempo de Serviço) equivalente a 8% sobre o salário mínimo vigente ou salário base da categoria e Previdência Social - 3% sobre o salário vigente. O recolhimento do FGTS e Previdência Social garante ao empregado todos os benefícios previdenciários como, por exemplo, aposentadoria, seguro-desemprego, auxílio por acidente de trabalho, doença ou licença maternidade.

O Microempreendedor está isento dos tributos federais, tais como Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Programa de Integração Social (PIS), Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), uma vez que eles estão inclusos nas alíquotas que incidem sobre o faturamento, de acordo com os Anexos do Simples Nacional, e no caso deste estudo, do Anexos IV.

Há, também, a questão do CPP – Contribuição Previdenciária Patronal, que será abordada mais adiante, que poderá representar mais custo tributário ao empreendedor.⁵

⁵ <http://crc-sc.jusbrasil.com.br/noticias/100664680/simples-nacional-como-calculer-a-cpp-devida-pelas-empresas-optantes>

Além das características relacionadas, para ser enquadrado como MEI o empreendedor está restrito a uma lista de atividades, previstas no anexo 1 da Resolução CGSN n° 58/09.

Com relação às obrigações acessórias, o Microempreendedor Individual está dispensado de escriturar livros contábeis, no entanto, existem obrigações periódicas que devem ser observadas pelo MEI, tais como, (i) apresentação mensal, por meio de relatório, do total de receitas auferidas no mês; (ii) relatório de notas fiscais de compras de produtos e serviços, receitas e despesas; (iii) relatório anual de receitas; (iv) preenchimento da Guia de FGTS e GFIP (Informação à Previdência Social) até o dia 7 de cada mês.

Em razão da baixa exigência de obrigações acessórias, não é necessário que o Microempreendedor Individual tenha assessoria constante de um contador, no entanto, é importante que o Microempreendedor tenha um bom controle de sua documentação. Apesar de parecer simples, talvez sejam necessárias orientações adicionais de um contador ou escritório de contabilidade.

De acordo com o Portal do Empreendedor⁶ em dezembro de 2014 o município de São Paulo somava um total de 366.113 empresas optantes pelo Simples Nacional Microempreendedor Individual (SIMPEI).

2. CARACTERÍSTICAS GERAIS DA MICROEMPRESA

De acordo com a Lei Complementar n° 123/06, considera-se Microempresa, “a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa Individual de responsabilidade limitada e o empresário [...] que aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00”.

As Microempresas estão enquadradas no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES), que compreende o recolhimento unificado de tributos por meio de percentuais progressivos incidentes sobre uma base de cálculo única, a receita bruta.

⁶ <http://www.portaldoempreendedor.gov.br/>

O Simples foi regulamentado por meio da Lei nº 9.317, de 1996 e dentre os principais benefícios do recolhimento da tributação por meio do Simples, segundo o Ministério da Fazenda, estão:

- (i) tributação com alíquotas mais favorecidas e progressivas, de acordo com a receita bruta auferida;
- (ii) recolhimento unificado e centralizado de impostos e contribuições federais, com a utilização de um único DARF (DARF-Simples), podendo, inclusive, incluir impostos estaduais e municipais, quando existirem convênios firmados com essa finalidade;
- (iii) cálculo simplificado do valor a ser recolhido, apurado com base na aplicação de alíquotas unificadas e progressivas, fixadas em lei, incidentes sobre uma única base, a receita bruta mensal;
- (iv) dispensa da obrigatoriedade de escrituração comercial para fins fiscais, desde que mantenha em boa ordem e guarda, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações, os Livros Caixa e Registro de Inventário, e todos os documentos que serviram de base para a escrituração;
- (v) para opções pelo Simples exercidas até 31/03/1997, parcelamento dos débitos existentes, de responsabilidade da ME ou da EPP e de seu titular ou sócio, para com a Fazenda Nacional e Seguridade Social, contraídos anteriormente ao ingresso no Simples, relativos a fatos geradores ocorridos até 31/10/1996, em até 72 prestações mensais;
- (vi) dispensa a pessoa jurídica do pagamento das contribuições instituídas pela União, destinadas ao SESC, ao SESI, ao SENAI, ao SENAC, ao SEBRAE, e seus congêneres, e as relativas ao salário-educação e à Contribuição Sindical Patronal (IN SRF n o 355, de 2003, art. 5º, § 7º);
- (vii) dispensa a pessoa jurídica da sujeição à retenção na fonte de tributos e contribuições, por parte dos órgãos da administração federal direta, das autarquias e das fundações federais (Lei n o 9.430, de 1996, art. 60; e IN SRF n o 306, de 2003, art. 25, XI);
- (viii) isenção dos rendimentos distribuídos aos sócios e ao titular, na fonte e na declaração de ajuste do beneficiário, exceto os que corresponderem a pró-labore, alugueis e serviços prestados, limitado ao saldo do livro caixa, desde que não ultrapasse a Receita Bruta.

O recolhimento único e unificado de tributos do SIMPLES abrange: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/ PASEP), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). A CPP – Contribuição Previdenciária Patronal poderá estar inclusa, dependendo da atividade e do

Anexo a que pertença. Por exemplo: No Anexo III está inclusa e no Anexo IV não está inclusa.

Para tributos de âmbitos estadual e municipal, tais como, ICMS e ISSqn, respectivamente, esses tributos podem ser incluídos no Simples desde que os municípios ou estados adiram ao Simples por meio de convênio. No entanto, caso a empresa esteja estabelecida em mais de um município ou estado não poderá recolher ISSqn ou ICMS pelo Simples, mesmo que os municípios sejam conveniados.

Segundo o portal do Simples Nacional da Receita Federal, 39% dos optantes pelo Simples estão concentrados nos estados de São Paulo e Minas Gerais.

Gráfico 2 - Principal distribuição de optantes do SIMPLES por UF



Fonte: Portal do Simples Nacional

O gráfico 2 demonstra a relevância do Estado de São Paulo no número de empresas optantes pelo Simples Nacional comparativamente aos outros estados brasileiros.

O percentual sobre a receita bruta a ser considerado para recolhimento dos tributos varia de acordo com a atividade da empresa e sua faixa de faturamento, conforme previsto nos anexos 1 a 6, sendo comércio anexo 1; indústria anexo 2; e serviços os anexos 3, 4, 5 e 6.

Em 2014 a Lei Complementar 147/2014 promoveu mudanças nos critérios para adesão e recolhimento dos impostos dos optantes do SIMPLES. Anteriormente a esta Lei Complementar, os critérios para adesão eram relacionados a atividade da empresa. A partir desta Lei Complementar, o critério passou a ser o faturamento e o porte da

empresa, com algumas exceções, como por exemplo das instituições financeiras que estão sujeitas à tributação pelo Lucro Real. Dessa forma, vários setores de serviços que anteriormente estavam excluídos do SIMPLES, tais como, médicos e corretores de seguros, passaram a ser enquadrados no sistema.

É importante ressaltar que o SIMPLES também engloba as empresas cujo faturamento as enquadra como EPP – Empresa de Pequeno Porte. Para essas empresas, o faturamento anual é de R\$ 360.000,01 até R\$ 3.600.000,00. Para efeito do recolhimento de ICMS, o limite de faturamento pode variar em cada estado, dependendo do PIB (Produto Interno Bruto), sendo que estados cujo PIB é menor existe um sublimite de faturamento. Esses sublimites são revistos anualmente e divulgados pelo Comitê Gestor do Simples Nacional, sendo que para o ano-calendário de 2.015 os sublimites são:

- Estados Acre, Amapá, Rondônia e Roraima: R\$ 1.800.000,00.
- Estados Alagoas, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Pará, Piauí e Tocantins: R\$ 2.520.000,00.

Além dos sublimites relacionados ao ICMS, aplicam-se aos estados os sublimites relacionados ao recolhimento de ISSqn.

O percentual sobre a receita bruta aplicável às empresas optantes pelo SIMPLES está previsto nos anexos 1 a 6 da Tabela do SIMPLES. Para cada anexo são previstos 20 faixas de percentuais que variam de acordo com o faturamento.

No município de São Paulo, em 2014, as micro e pequenas empresas correspondiam a 86% do total de empresas instaladas no município o que demonstra a relevância desse segmento, tanto para a economia quanto para que sejam criados estímulos acerca de sua tributação para fins de planejamento tributário.

3. CARACTERÍSTICAS TRIBUTÁRIAS DO SETOR DE JARDINAGEM

O CNAE (Classificação Nacional de Atividades Econômicas) do setor de jardinagem (8130-3/00) compreende os serviços de: plantio, tratamento e manutenção de jardins e gramados de prédios residenciais, prédios públicos e semipúblicos como escolas, hospitais, igrejas, parques municipais, cemitérios, áreas verdes, prédios

industriais e comerciais; quadras de esportes, playgrounds e parques recreacionais; piscinas, lagos, canais; o plantio, tratamento e manutenção de plantas para o interior de residências e empresas, proteção contra barulho, vento, erosão, visibilidade e outras atividades paisagísticas voltadas à manutenção do solo não-agrícola e não-florestal, tais como, criação de zonas de retenção, melhoria de terreno, prevenção de inundações e outros.

Conforme pesquisa realizada pelo SEBRAE⁷ disponível em “Ideias de Negócios: como montar um serviço de jardinagem”, o segmento de jardinagem, desde que não configure serviços de paisagismo, conforme delimitação dada pelo CNAE, pode ser enquadrado no SIMPLES Nacional e EPP (Empresas de Pequeno Porte), desde que o faturamento bruto anual da atividade esteja enquadrado nos limites estabelecidos na Lei Complementar 123/2006 e atualizações.

No regime do SIMPLES Nacional o empreendedor do setor de jardinagem poderá recolher os seguintes tributos, com apenas um documento fiscal – DAS (Documento de Arrecadação do Simples Nacional), estando inclusos os tributos incidentes sobre os serviços de jardinagem:

- IRPJ (Imposto de Renda da Pessoa Jurídica);
- CSLL (Contribuição Social Sobre o Lucro);
- PIS (Programa de Integração Social);
- COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social);
- ISSqn (Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza);
- INSS (Contribuição para a Seguridade Social, relativo a Parte Patronal).

Além do recolhimento dos tributos indicados anteriormente, o empreendedor também deve fazer todo ano a Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais (DEFIS).

O enquadramento no SIMPLES Nacional não isenta a empresa de recolher os seguintes tributos, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável.

- Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF.

⁷ <http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ideias/Como-montar-um-servi%C3%A7o-de-jardinagem>

- Imposto sobre Importação de Produtos Estrangeiros – II.
- Imposto sobre Exportação, para o Exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados – IE.
- Imposto de Renda, relativo aos pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica e aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável, e aos ganhos de capital obtidos na alienação de ativos (o I.R. Fonte será considerado de tributação exclusiva).
- Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR.
- Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira – CPMF.
- Contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS.
- Contribuição para a Seguridade Social, relativa a parcela descontada do empregado.

A tabela 1, apresenta o Anexo IV do SIMPLES NACIONAL para 2016, que determina que as faixas de percentuais aplicáveis à prestação de serviços de jardinagem podem variar de 4,5% a 16,85% para empresas enquadradas como Microempresa ou Empresa de Pequeno Porte.

Ressalta-se que as faixas de percentuais são diferentes para cada tipo de atividade (serviços, indústria e comércio) conforme os anexos I a VI da Lei Complementar 147/2014.

Tabela 1 - Faixas de Faturamento Bruto – Anexo IV

TABELA DO SIMPLES NACIONAL

ANEXO IV (Vigência a Partir de 01.01.2012)

Aliquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas decorrentes da prestação de serviços

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Aliquota	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	ISS
Até 180.000,00	4,50%	0,00%	1,22%	1,28%	0,00%	2,00%
De 180.000,01 a 360.000,00	6,54%	0,00%	1,84%	1,91%	0,00%	2,79%
De 360.000,01 a 540.000,00	7,70%	0,16%	1,85%	1,95%	0,24%	3,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	8,49%	0,52%	1,87%	1,99%	0,27%	3,84%
De 720.000,01 a 900.000,00	8,97%	0,89%	1,89%	2,03%	0,29%	3,87%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	9,78%	1,25%	1,91%	2,07%	0,32%	4,23%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	10,26%	1,62%	1,93%	2,11%	0,34%	4,26%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	10,76%	2,00%	1,95%	2,15%	0,35%	4,31%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	11,51%	2,37%	1,97%	2,19%	0,37%	4,61%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	12,00%	2,74%	2,00%	2,23%	0,38%	4,65%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	12,80%	3,12%	2,01%	2,27%	0,40%	5,00%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	13,25%	3,49%	2,03%	2,31%	0,42%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	13,70%	3,86%	2,05%	2,35%	0,44%	5,00%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	14,15%	4,23%	2,07%	2,39%	0,46%	5,00%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	14,60%	4,60%	2,10%	2,43%	0,47%	5,00%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	15,05%	4,90%	2,19%	2,47%	0,49%	5,00%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	15,50%	5,21%	2,27%	2,51%	0,51%	5,00%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	15,95%	5,51%	2,36%	2,55%	0,53%	5,00%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	16,40%	5,81%	2,45%	2,59%	0,55%	5,00%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	16,85%	6,12%	2,53%	2,63%	0,57%	5,00%

Fonte: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/simples-nacional-anexoIV.html>

A atividade de jardinagem, prevista no CNAE 8130/3-00, também, pode ter enquadramento tributário como MEI se a receita bruta for igual ou inferior a R\$ 60.000,00 e se a empresa se enquadrar nos demais requisitos previstos do Microempreendedor Individual, descritos anteriormente.

Segundo o SEBRAE para o segmento de jardinagem a opção pelo SIMPLES Nacional, tanto com Microempreendedor Individual, como micro, pequena empresa e empresa de pequeno porte, é sempre mais vantajosa em razão do valor do tributo, bem como na facilidade da abertura do estabelecimento e no cumprimento das obrigações acessórias.

4. METODOLOGIA

A pesquisa consiste em estudo Comparativo entre a tributação do Microempreendedor Individual e Microempresa no setor de jardinagem e os principais impactos desta migração no setor de jardinagem. Para fins deste estudo foram considerados dados hipotéticos relacionados a receita bruta, número de funcionários,

localização e atividades realizadas pela empresa de jardinagem utilizada nos exemplos dos cálculos.

Para o início da comparação, considerar uma empresa fictícia, atualmente enquadrada como Microempreendedor Individual.

A metodologia foi partir do levantamento de gastos que um MEI provavelmente desembolsa em suas atividades, e quais serão os novos gastos, caso ele consiga elevar seu faturamento, não ser mais um MEI, porém, continuar enquadrado no Simples Nacional.

5. IMPACTO TRIBUTÁRIO DA MIGRAÇÃO DE MICROEMPREENDEDOR INDIVIDUAL PARA MICROEMPRESA

Dados de uma empresa fictícia para poder fundamentar a pesquisa realizada, a qual será denominada de “Jardinando”.

Tabela 2. Empresa Jardinando – características da empresa enquadrada como Microempreendedor Individual

Empresa	Jardinando
Setor	Jardinagem
Principais atividades desenvolvidas	Plantio, tratamento e manutenção de jardins e gramados de prédios residenciais, playgrounds e parques recreacionais; o plantio, tratamento e manutenção de plantas para o interior de residências e outras atividades paisagísticas voltadas à manutenção do solo não-agrícola e não-florestal, tais como, criação de zonas de retenção, melhoria de terreno, prevenção de
Receita bruta anual	R\$ 60.000
Número de funcionários	1

Fonte: Elaborado pelos autores.

Considerando as características da empresa hipotética Jardinando apresentada na simulação, os tributos incidentes são os apresentados a seguir. O cálculo considera que a empresa apresentou um faturamento linear mensal de R\$ 5.000,00 totalizando R\$ 60.000,00 no ano, que corresponde ao limite estabelecido para o seu enquadramento como Microempreendedor Individual.

Tabela 3 – Tributos mensais a serem recolhidos – em R\$

<u>Tributação MEI</u>	R\$	44,00
ISSqn	R\$	5,00
<u>Total tributação</u>	R\$	49,00

Elaborado pelos autores.

Tabela 4 – Parte mensal do empregado do MEI – em R\$

FGTS 8%	R\$	70,40
Previdência Social 3%	R\$	26,40
<u>Total tributação</u>	<u>R\$</u>	<u>96,80 11%</u>

Elaborado pelos autores.

O cálculo a seguir, considera o MEI e somente um empregado, com salário mínimo atual de R\$ 880,00.

Para o cálculo da tributação previdenciária foi utilizada a premissa de que o empregado recebe o salário mensal correspondente a um salário mínimo vigente em 2016 (R\$ 880,00). E para facilitar, foram considerados 12 meses de salários.

Tabela 5 – Tributação anual (simplificada) – em R\$

<u>Tributação MEI</u>	R\$	49,00 (44,00 + 5,00)
Tributação previdência + FGTS	R\$	96,80 (3% + 8%)
<u>Total tributação</u>	R\$	145,80
<u>Tributação anualizada</u>	R\$	1.749,60

Elaborado pelos autores.

A tabela 5 apresenta o cálculo da tributação total (anual) paga pelo Microempreendedor e o valor anualizado (de forma bem simples) corresponde a R\$ 1.749,60.

Tabela 6 – Receita anual líquida, sem impostos – em R\$

<u>Receita Bruta:</u>	R\$	60.000,00
Tributação anual	R\$	1.749,60
<u>Total tributação</u>	R\$	1.749,60 2,916%
<u>Receita Bruta menos a tributação</u>	R\$	58.250,40 97,084%

Elaborado pelos autores.

O cálculo apresentado nas tabelas 5 e 6 não considerou a tributação de ICMS, em razão de o exemplo não ter o fornecimento de mercadorias, tais como, plantas, substratos etc. No entanto, vale ressaltar que caso a empresa forneça mercadorias, além

da prestação dos serviços, pode ocorrer o entendimento da legislação tributária de que é necessário o recolhimento do ICMS. Caso isso ocorra, o total de impostos a serem recolhidos teria a adição anualizada de R\$12,00 referente ao ICMS.

O cálculo demonstrado não inclui as despesas com direitos trabalhistas tais como, décimo terceiro salário, férias e adicional ou horas extras, no entanto, é importante ressaltar que esses direitos são garantidos ao empregado do Microempreendedor Individual. É altamente recomendado que o empregador neste caso, faça uma reserva econômica para tais desembolsos futuros.

As obrigações acessórias para esta empresa, conforme descrito anteriormente neste estudo são:

- Apresentação mensal, por meio de relatório, do total de receitas auferidas no mês;
- Preenchimento do relatório de notas fiscais de compras de produtos e serviços, receitas e despesas;
- Preenchimento do relatório anual de receitas;
- Preenchimento da Guia de FGTS e GFIP (Informação à Previdência Social) até o dia 7 de cada mês.

Considerando o mesmo exemplo da empresa hipotética **Jardinando** supor que esta empresa exceda o limite da receita bruta anual de R\$ 60.000,00 e passe a ser enquadrada como Microempresa. Conforme mencionado anteriormente, as obrigações tributárias da Microempresa são diferentes das obrigações correspondentes ao MEI – Microempreendedor Individual. Dessa forma, existe novo cálculo e novas obrigações acessórias.

Supor que a **Jardinando** fature no ano R\$ 96.000,00, e de forma linear, faturamento mensal de R\$ 8.000,00. Dessa forma, conforme a tabela 2 – Anexo IV, a empresa está enquadrada na faixa de recolhimento de impostos em 4.50% sobre a Receita Bruta em 12 meses.

Tabela 7 – Tributação (parcial) sobre a Microempresa – em R\$

<u>Receita Bruta:</u>	<u>R\$ 96.000,00</u>
Alíquota 4,5%	R\$ 4.320,00
FGTS (8% sobre R\$ 880,00)	R\$ 844,80
<u>Total tributação</u>	<u>R\$ 5.164,80 5,38%</u>
<u>Receita Bruta menos a tributação</u>	<u>R\$ 90.835,20 94,62%</u>

Elaborado pelos autores.

A tabela 7 apresenta o cálculo da tributação anual sobre o faturamento bruto conforme previsto na tabela 2 – Anexo IV. O cálculo também considerou a adição do valor de FGTS do empregado. Note que este cálculo considerou que a empresa permaneceu com o mesmo número de empregados e que o salário do empregado não variou após a mudança do enquadramento tributário.

Ressalta-se que para o Microempreendedor Individual considerou-se no cálculo o pagamento do tributo referente a previdência social. No caso do cálculo da Microempresa não foi considerada a despesa com a previdência visto que estando enquadrado como Microempresa existem duas opções para remuneração de sócios: pagamento de pró-labore e distribuição de lucros. Dentre as duas opções a distribuição de lucros revela-se mais vantajosa, do ponto de vista tributário, pois não incide IRRF (Imposto de Renda Retido na Fonte) desde que a empresa siga as condições previstas na legislação com relação aos limites de distribuição e escrituração contábil. O pagamento de pró-labore implica em despesas previdenciárias e pagamento de IRRF com base na Tabela Progressiva com alíquotas que variam de 7,5% a 27,5%.

Dessa forma, para fins deste estudo assumiu-se que a Microempresa optou por remunerar o sócio por meio da distribuição de lucros e, portanto, não foi incluída no cálculo a despesa previdenciária do sócio, assim como foi feito no cálculo do Microempreendedor Individual.

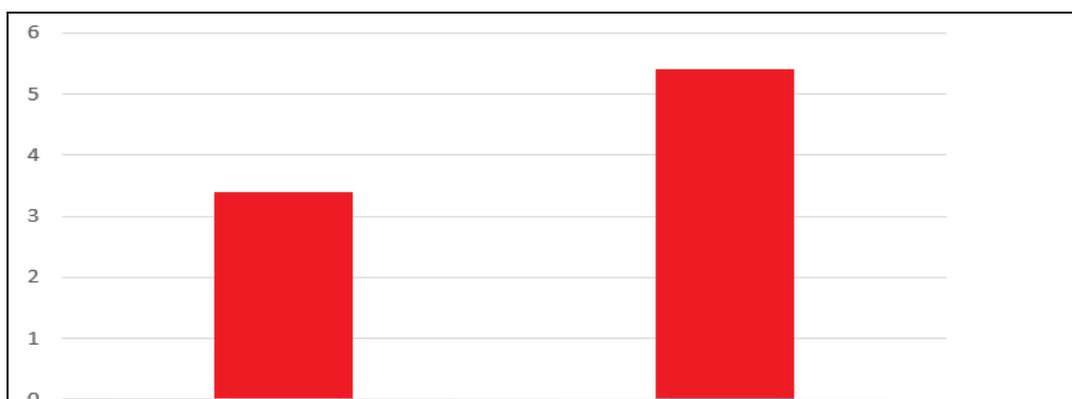
Percebe-se que o cálculo representa um cálculo global e que não inclui as despesas com direitos trabalhistas tais como, décimo terceiro salário, férias e adicional ou horas extras, no entanto, é importante ressaltar que esses direitos são garantidos ao empregado da Microempresa.

As obrigações acessórias para a Microempresa são, principalmente:

- Preenchimento e geração do pagamento dos tributos por meio do PGDAS-D (Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – Declaratório).
- Preenchimento anual da DASN (Declaração Anual do Simples Nacional) informando o faturamento e tributos pagos durante o ano.

Com base nos cálculos apresentados, pode-se verificar que o impacto tributário na migração de um enquadramento de Microempreendedor Individual para Microempresa gera um incremento de despesas tributárias, sendo que no regime de Microempreendedor Individual o percentual de tributos sobre a receita bruta era de 3,4% e como Microempresa passou a 5,4% (5,38%).

Gráfico 3 - % de crescimento dos tributos – situação 1



O gráfico 3 representa o incremento de despesas tributárias ao se comparar a proporção de despesas tributárias sobre a receita bruta do Microempreendedor Individual e da Microempresa.

6. CPP – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA PATRONAL

Parecia estar concluída a análise, porém, quando se deixa de ser MEI e passa a ser considerado Microempresa ou EPP, cujo enquadramento no Simples é de R\$ 60.000,01 a R\$ 3.600.000,00, surge a questão da CPP – Contribuição Previdenciária Patronal.

Ao início de cada ano, tem que se fazer a opção, via **GFIP** – Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social. Observa-se que:

- Uma opção é a de 4,5% sobre o faturamento mensal;
- A outra opção é de 20% sobre a folha de pagamento, acrescido do fator RAT – Risco de Acidente Trabalhista ou Risco Ambiental do Trabalho. O RAT ou SAT – Seguro de Acidente do Trabalho pode ser de 1%; 2%; 3%; ou mais ou menos, dependendo dos riscos envolvidos.

Tem que se fazer um estudo e verificar qual a melhor opção para a diminuição de custos com tributos para a empresa.

De acordo com Jusbrasil ⁸

A CPP corresponde ao recolhimento de 20% sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas a qualquer título durante o mês aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais que lhe prestem serviços; 1, 2 ou 3% para o financiamento do benefício da aposentadoria especial e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos RAT Riscos Ambientais do Trabalho, sobre o total das remunerações pagas ou creditadas no decorrer do mês aos segurados empregados e trabalhadores avulsos; e 15% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços relativos a serviços que lhe são prestados por cooperados através de cooperativas de trabalho.

O percentual da CPP para Microempresas e empresas de pequeno porte estará incluído na alíquota do Simples Nacional calculada com base na receita bruta acumulada, sendo o recolhimento efetuado por meio do DAS. As informações relativas ao cálculo serão observadas pelas empresas optantes pelo Simples Nacional enquadradas somente nos Anexos I, II, III e V

Como o enquadramento da Empresa **Jardinando** é o Anexo IV, mencionado na Figura 2, tem que calcular o CPP. Como tem somente um empregado, a princípio, é bem lógica a opção pelo encargo trabalhista do que sobre o faturamento e para o proprietário a distribuição de lucro, isentando assim o imposto de renda.

Só que essa isenção de imposto de renda da distribuição de lucro é prevista em cima da presunção, e neste caso de 32% sobre o faturamento total, subtraindo-se os tributos pagos. Caso queira distribuir acima desta presunção, necessariamente terá que possuir contabilidade e documentar todas as operações realizadas, para a apuração do lucro que fundamente esse novo patamar de distribuição.

⁸ <http://crc-sc.jusbrasil.com.br/noticias/100664680/simples-nacional-como-calculer-a-cpp-devida-pelas-empresas-optantes>

Assim, mesmo, supondo RAT de 3%, o CPP de 23% sobre o total de salários, supondo que continue 1 empregado, será de 23% sobre R\$ 10.560,00 (R\$ 880,00 x 12) = R\$ 2.428,80, que representa menos que 4,5% sobre o faturamento, que é R\$ 4.320,00.

Porém, se tiver 2 empregados, os 23% passa a ser de R\$ 4.857,60 (2 x R\$ 880,00 x 12). E assim por diante. A análise do planejamento tributário deverá levar em conta o número de empregados, salários, e complementando o raciocínio, a questão do 13º salário e férias, horas extras etc. Neste caso, sobre o faturamento fica menor.

É entendido que todo empresário tem que ser, necessariamente, contribuinte da Previdência Social. Talvez muitos optem pelo pagamento mínimo sobre um salário mínimo. O empresário poderá optar por 11% sobre o salário mínimo para contribuir para a Previdência. Neste procedimento poderá haver questionamentos dos órgãos governamentais.

Essa questão é complicada e gera muitas dúvidas, inclusive se deve ser 11% ou 20% para recolher como autônomo. Ou então, se existe pró-labore mensal para o empreendedor com as retenções e encargos mensais. E também pode ser sobre um salário mínimo ou conforme o tempo de contribuição, sobre mais salários, o que irá refletir na aposentadoria.

As empresas do Simples Nacional, por enquanto, estão desobrigadas da apresentarem a ECF – Escrituração Contábil Fiscal e ECD – Escrituração Contábil Digital.

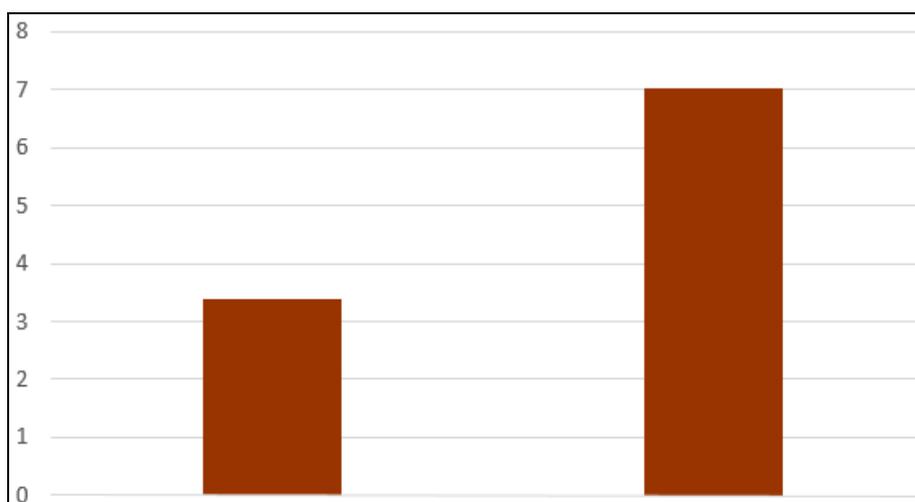
Tabela 8 – Novo cálculo dos encargos – base 1 empregado

Receita Bruta:	R\$ 96.000,00
Alíquota 4,5%	R\$ 4.320,00
23% sobre 1 empregado	R\$ 2.428,80
Total tributação	R\$ 6.748,80 7,03%

Receita Bruta menos a tributação R\$ 89.251,20

Elaborado pelos autores.

Gráfico 4 - % de crescimento dos tributos – situação 2



Elaborado pelos autores.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com base no estudo realizado, bem como nos cálculos realizados referentes as despesas tributárias nos dois enquadramentos (Microempreendedor Individual e Microempresa), pode-se verificar que a migração de MEI - Microempreendedor Individual para Microempresa, traz diversos impactos ao empreendedor, compreendendo incremento nas despesas tributárias e também na necessidade de uma maior profissionalização do empreendedor no que tange a escrituração contábil e/ou a contratação de profissionais da contabilidade / escritórios contábeis.

Para se manter MEI – Microempreendedor Individual é importante a constante verificação do patamar de faturamento, não ultrapassando o limite anual já mencionado de R\$ 60.000,00.

A modificação de MEI – Microempreendedor Individual para Microempresa traz também grandes impactos com relação à estrutura e organização contábil do negócio. As obrigações acessórias exigidas pelas autoridades fiscais aumentam significativamente.

Quando a empresa é enquadrada como Microempresa, uma das condições é o faturamento anual de até R\$ 360.000,00, e também existe a necessidade de se controlar

o faturamento, senão, haverá novo enquadramento como EPP – Empresa de Pequeno Porte para faturamento até R\$ 3.600.000,00, e novas obrigações serão exigidas.

Para as Microempresas e EPP – Empresa de Pequeno Porte, existem as obrigações de acordo com o Código Civil e também adequação às Normas Contábeis de acordo com o CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis e opção de adequação à ITG 1000 e elaboração do BP – Balanço Patrimonial, DRE – Demonstração de Resultado do Exercício e Notas Explicativas.

Caso o faturamento da empresa ultrapasse R\$ 3.600.000,00 deixará de usufruir do Simples Nacional, e as obrigações aumentarão significativamente, e terá que atender ao Código Civil, publicar também os BP e a DRE, e mais a DRA – Demonstração de Resultado Abrangente; DMPL – Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; DFC – Demonstração dos Fluxos de Caixa e DVA – Demonstração do Valor Adicionado, Notas Explicativas, e adequação ao CPC PME (NBC TG 1000) e demais enquadramentos.

A distribuição de lucros para o acionista com isenção de IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte deve ser feita apenas no limite do lucro presumido para o seu segmento, no caso do ramo de serviços igual a presunção de 32%, ao passo que se a Microempresa tiver controle sobre o lucro e puder comprovar por meio da escrituração contábil que seu lucro é superior ao lucro presumido, este lucro poderá ser distribuído integralmente aos acionistas sem a incidência de IRRF.

Com base no cálculo estimado realizado neste estudo sobre a proporção de despesas tributárias sobre a receita bruta, no caso do Microempreendedor Individual e da Microempresa, verificou-se que a mudança de enquadramento também implica em um incremento com despesas tributárias. Vale ressaltar que o cálculo foi feito de uma maneira simples e linear, com somente um empregado.

Não foram considerados outros aspectos, que poderiam impactar nas despesas totais e tributárias, uma vez que, com o crescimento do negócio, a empresa precisará contratar mais funcionários, o que irá aumentar as despesas previdenciárias, ou ainda, com a necessidade de uma maior profissionalização do negócio a empresa precisará contratar um escritório de contabilidade e demais serviços profissionais.

Existe ainda o dilema da opção da CPP sobre o faturamento ou sobre a folha de pagamento, e a questão de pagamento de pró-labore que poderá refletir na

aposentadoria, ou simplesmente a distribuição de lucros, dentro de parâmetros aceitáveis para a não tributação do imposto de renda, mas, que o fisco entende que para isso, o empresário deva ser contribuinte da previdência social.

De uma maneira geral, ainda com o incremento das despesas tributárias acredita-se que estar enquadrado como Microempresa e enquadrado no Simples Nacional, apresenta vantagens para o Microempreendedor que quer expandir seus negócios, dentre elas, unificação de arrecadação de tributos em uma única alíquota, processo mais fácil de controle e contabilidade e redução da carga tributária direta.

O presente estudo não contempla e nem esgota todas as possibilidades e variáveis, porém buscou a possibilidade de levantar reflexões sobre a carga tributária, com custo significativo para as Entidades, e principalmente demonstrar a extrema complexidade e burocracia no atendimento e correto procedimento para adequação às obrigações principais (pagamento dos tributos), bem como de todas as obrigações acessórias, e adequações às normas contábeis, quando for o caso.

REFERÊNCIAS

BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

BRASIL. Lei nº 9.317 de 05 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o regime tributário das Microempresas e das empresas de pequeno porte, institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES e dá outras providências.

BRASIL. Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispões sobre o Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza, de competência dos municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.

BRASIL. Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999.

BRASIL. Lei Complementar nº 128 de 19 de dezembro de 2008. Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, altera as Leis nos. 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.123, de 24 de julho de 1.991, 10.406, de 10 de janeiro de 2.002 – Código Civil 8.029, de 12 de abril de 1.990, e dá outras providências.

BRASIL. Lei Complementar nº 139 de 10 de novembro de 2011. Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e dá outras providências.

BRASIL. Lei Complementar nº 147 de 07 de agosto de 2014. Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e dá outras providências.

BRASIL. Resolução CGSN nº 58 de 27 de abril de 2009. Dispõe sobre o Microempreendedor Individual - MEI no âmbito do Simples Nacional.

DOLABELA, Fernando. Oficina do Empreendedor. São Paulo. Editora Cultura, 1999.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO: dados estatísticos sobre o segmento de micro e pequenas empresas. Disponível em <http://empresometro.cnc.org.br/Estatisticas>

LIMA, Salvadora Silva de. Educação Empreendedora: uma análise do ensino de empreendedorismo nas instituições Serviço Brasileiro de Apoio a Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), Faculdade Módulo Paulista e Fundação Getúlio Vargas, 2009. Artigo apresentado no XX ENANGRADE em 2009.

PORTAL DO EMPREENDEDOR. Definição do Microempreendedor Individual – MEI. Disponível em <http://www.portaldoempreendedor.gov.br/mei-Microempreendedor-Individual>

REVISTA Exame. Brasil é o primeiro em ranking de empreendedorismo. Disponível em: <http://exame.abril.com.br/pme/noticias/brasil-e-o-primeiro-em-ranking-de-empreendedorismo>. 29.03.2015

SANTOS, Fernando de Almeida. VEIGA, Windsor Espenser. Contabilidade: com ênfase em Micro, Pequenas e Médias Empresas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

SANTOS, Fernando de Almeida. VEIGA, Windsor Espenser. CONTROLE DE CUSTOS APLICADO AO SETOR DE SERVIÇOS IN: SANTOS, Fernando de Almeida. CARVAJAL JUNIOR, Cláudio José. CRIVELARO, Marcos. (Org.) Administração de Empresas no Setor de Serviços. São Paulo: Porto de Ideias, 2012. 218 p.

SEBRAE. MUDANÇAS NO SUPERSIMPLES. O que o dono de pequeno negócio precisa saber. Disponível em: <http://www.SEBRAE.com.br/sites/PortalSEBRAE/artigos/Mudan%C3%A7as-no-Supersimples:-o-que-o-dono-de-pequeno-neg%C3%B3cio-deve-saber>

UEMURA, Henrique Kazuo. Impostos sobre serviços de qualquer natureza (ISS) e o aspecto espacial de sua hipótese de incidência.

TAX CONTABILIDADE. Distribuição de lucros (Área: Guia do Simples Nacional). Disponível em: <http://www.tax-contabilidade.com.br/matTecs/matTecsIndex.php?idMatTec=101>.

TRIBUTAÇÃO, 2012. Serviço Brasileiro de Apoio as Micro e Pequenas Empresas. Disponível em: http://www.SEBRAEsp.com.br/arquivos_site/biblioteca/guias_cartilhas/na_medida_tributacao.pdf