

## OS NOVOS DESAFIOS DO SIMPLES NACIONAL

### THE NEW CHALLENGES OF THE SIMPLE NATIONAL

*Rosicler Aparecida Pinto<sup>1</sup>; Whitney Rane Milhomem dos Santos<sup>2</sup>*

#### RESUMO

**E**ste trabalho tem como objetivo principal, nortear as Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP) com as novas mudanças aplicadas no regime Simples Nacional através da LC nº 155/16, que passou a ser vigorada a partir de 1º de janeiro de 2018. Foi realizada uma pesquisa em uma empresa optante do Simples Nacional, sobre os novos desafios enfrentados com a obrigatoriedade do DIFAL – Diferencial de Alíquotas do ICMS, ao realizar aquisições interestaduais de mercadorias para comercialização. Novas alterações foram aplicadas ao fator “r” às empresas prestadoras de serviços, para saber o impacto provocado nas empresas, foi realizada uma pesquisa no escritório de contabilidade em Goiânia-GO.

Palavras-Chave: Simples Nacional. Micro e Pequena Empresa. DIFAL. Fator “r”.

#### ABSTRACT

This work has as main goal, to guide the micro and small enterprises with the new changes applied in the Simple National Regime through the LC n 155/16, which became effective as of January 1, 2018. The survey was carried out at a company opting of the Simple National, on the new challenges faced with the mandatory differentiation of alíquota of ICMS - DIFAL, when making interstate purchases of goods for commercialization. New changes were applied to the “r” factor of service providers, to know the impact caused in the companies, a survey was conducted at an accountant office in Goiânia- Go

Key words: Simple National, micro and small enterprises, DIFAL, r factor

#### 1 INTRODUÇÃO

O empreendedorismo nos últimos dez anos vem crescendo cada vez mais no Brasil, segundo dados levantados pelo SEBRAE (Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas) as MPes – Micro e Pequenas Empresas tem sido as principais responsáveis por essa expansão no mercado empresarial. (SEBRAE,

---

<sup>1</sup>Docente da Faculdade Delta. Especialista em Auditoria e Gestão de Tributos. E-mail: rosicler\_ap@hotmail.com.

<sup>2</sup>Discente da Faculdade Delta. Graduada em Ciências Contábeis pela Faculdade Delta, E-mail: whitney.rane1328@gmail.com.

2014). Para melhor favorecer essas empresas e facilitar na sua instituição, foi criada a Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006, conhecida como a Lei Geral da Micro e Pequena Empresa, sendo o novo estatuto das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, trazendo um Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições denominado Simples Nacional.

Conhecido também como Super Simples, esse regime beneficia as Microempresas (ME) e as Empresas de Pequeno Porte (EPP) com um tratamento tributário diferenciado e mais prático, que favorece no recolhimento unificado mediante guia única de oito tributos federais, sendo eles: IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica), INSS (Instituto Nacional do Seguro Social), CSLL (Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido), ICMS (Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), PIS (Programa de Integração Social), COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), IPI (Imposto Sobre Produtos Industrializados), ISS (Imposto Sobre Serviços), favorecendo também nas obrigações trabalhistas e previdenciárias e na dispensação das obrigações acessórias.

As empresas que poderão optar pelo regime Simples Nacional são aquelas consideradas como Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP). A LC nº 155/16 (alterou a LC 123/06) define ME a empresa com receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais), já as EPP aquelas com receita bruta anual acima de 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).

Esta pesquisa tem como objetivo principal levantar os novos desafios tributários para empresas enquadradas nesse regime, frisando os principais pontos a serem observados pelos contribuintes que são optantes pelo Simples Nacional após às novas mudanças.

Como objetivos específicos compreenderemos sobre o regime Simples Nacional nas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, os desafios tributários para essas empresas com as novas mudanças vigoras no ano de 2018, e compreender o tratamento jurídico e diferenciado para os empreendedores que optarem pelo regime Simples Nacional, abordando sobre o tributo DIFAL (Diferencial de Alíquotas do ICMS) e o fator “r”, suas particularidades e como devem ser efetuados os cálculos para recolhimento do mesmo.

Como ponto de partida, levanta-se a seguinte pergunta: Quais os novos desafios do Simples Nacional com as mudanças impostas pela LC nº 155/2016?

Para embasamento dessa pesquisa, foi utilizado o método por referências bibliográficas, desenvolvido leituras de leis voltadas para o tema do Simples Nacional, Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, decretos que regulamentam as novas atualizações que foram aplicadas no ano de 2018, e uma pesquisa feita com uma empresa e um escritório de contabilidade na cidade de Goiânia sobre os novos desafios para as MPes com a obrigatoriedade do imposto DIFAL e as alterações no fator “r”.

## **2 REFERENCIAL TEORICO**

### **2.1 Evolução histórica do Simples Nacional**

Em 1984 foi criado pelo Congresso Nacional o primeiro Estatuto da Microempresa estabelecido pela Lei nº 7.256 em 27 de novembro de 1984. Foi denominado Estatuto da Microempresa pelo fato de reunir diversos assuntos voltados para as microempresas em uma só lei.

Foi Instituída com a finalidade de favorecer as Microempresas (ME) nas se-

guintes áreas conforme segue:

*Estabelece Normas Integrantes do Estatuto da Microempresa, Relativa ao Tratamento Diferenciado, Simplificado e Favorecido, nos Campos Administrativo, Tributário, Previdenciário, Trabalhista, Crédito e de Desenvolvimento Empresarial (BRASIL, 1984, s.p.).*

A lei nº 7.256/84 trouxe a definição de Microempresas, as pessoas jurídicas e as firmas individuais que tenham auferido receita bruta anual de R\$ 10.000,00 (dez mil reais). Para se enquadrarem como ME e gozar dos benefícios, as empresas deveriam se atentar ao limite do faturamento anual permitido e outras observações descritas em seu art. 3º.

O Estatuto da microempresa permitia a isenção dos seguintes tributos conforme o art. 11:

*Art. 11 - A microempresa fica isenta dos seguintes tributos:*

*I - Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer Natureza;*

*II - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e sobre Operações Relativas a Títulos e Valores Mobiliários;*

*III - Imposto sobre Serviços de Transporte e Comunicações;*

*IV - Imposto sobre a Extração, a Circulação, a Distribuição ou Consumo de Minerais do País;*

*V - (Vetado).*

*VI - contribuições ao Programa de Integração Social - PIS, sem prejuízo dos direitos dos empregados ainda não inscritos, e ao Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL;*

*VII - 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;*

*VIII - taxas e emolumentos remuneratórios do registro referido nos artigos 6 e 7 desta Lei.*

*§ 1º - A isenção a que se refere este artigo não dispensa a microempresa do recolhimento da parcela relativa aos tributos, a que se obriga por lei, devidos por terceiros.*

*§ 2º - As taxas e emolumentos remuneratórios dos atos subsequentes ao registro da microempresa não poderão exceder ao valor nominal de 2 (duas) Obrigações do Tesouro Nacional – OTN (BRASIL, 1984, s.p.).*

Além da isenção de alguns tributos, as MEs ficam dispensadas das exigências e obrigações administrativas impostas pela legislação federal.

Passou a vigorar em 1994 a Lei nº 8.864/94, que trouxe alterações e revogações da Lei nº 7.256/84, e com base nos art. 170 e 179 da Constituição Federal do Brasil de 1988, tem-se como novidade a criação da Empresa de Pequeno Porte (EPP). Após a criação de ambas (ME e EPP) houve tratativas através de leis, e decretos a fim de nortear essas empresas e contribuir para o seu desenvolvimento no setor empresarial.

Em dezembro de 1996 foi criado o regime denominado Simples Federal ou Simples (Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte) através da Lei nº 9.317/96, nele as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte tinham a simplificação no recolhimento dos tributos e contribuições, sendo unificados mediante guia única

somente seis tributos federais, sendo eles: Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ, Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, Programa de Integração Social - PIS/PASEP, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e Instituto Nacional de Serviço Social - INSS patronal.

Vale ressaltar que quanto ao recolhimento do ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) e do ISS (Imposto sobre Serviços), só poderão ser cobrados pelo ente responsável mediante convênio. Conforme estabelece art. 3º § 4º da lei nº 9.317/96, as empresas do Simples ficam dispensadas do pagamento de outras contribuições cujo ente é a União.

Com sua vigência para se enquadrar no Simples Federal, as pessoas jurídicas consideradas como MEs são aquelas que tenham faturamento no ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais). Já às EPPs corresponde à pessoa jurídica aquela que tenha auferido no ano-calendário receita bruta superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais). Caso a empresa ultrapassasse o limite do faturamento permitido a mesma era desenquadrada do regime.

Com a implantação do novo regime pela Lei nº 9.317/96, a proposta era de favorecer os contribuintes com a redução da carga tributária e na simplificação no recolhimento dos impostos.

Houve tratativas diferenciadas conforme denominações do Estatuto no disposto à época com a Lei nº 9.841/99 onde dispunha sobre o tratamento jurídico diferenciado, simplificado e favorecido previstos também na Constituição Federal nos artigos 170 e 179.

A denominação Simples Federal vigorou até 30 de junho de 2007, pois a partir de 1º de julho do mesmo ano entrou em vigor a Lei Complementar nº 123 de 2006, que trouxe um Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições - Simples Nacional cujo tratamento é simplificado e favorecido às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

Após a instituição da LC nº 123/06, a mesma sofreu várias alterações através de Leis Complementares visando favorecer cada vez mais as empresas do Regime Especial. Com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2018 a Lei Complementar nº 155 de 27 de outubro de 2016, passou a vigorar as novas mudanças para as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte sobre o tratamento favorecido e simplificado nos aspectos tributários, Simples Nacional.

### **Simples Nacional**

O Simples Nacional é o regime tributário de arrecadação de tributos e contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, o regime permite a unificação de oito tributos que são calculados através de alíquota efetiva, a mesma é aplicada sobre a receita bruta e seu recolhimento se dá mediante guia única.

Instituído pela LC nº 123/06, o simples nacional trouxe um tratamento simplificado e favorecido a fim de facilitar no recolhimento dos tributos e contribuições que podendo ser do âmbito Estadual, Municipal e Federal. O regime especial se aplica apenas para empresas enquadradas como Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP), em seu Art. 3º da LC nº 155/16 que alterou a LC nº 123/06 segue a definição de ME e EPP:

*Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se micro-*

*empresas 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, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e*

*II - no caso da empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais) (BRASIL, 2016, s.p.).*

O Art. 966 da Lei nº 10.406/02 (Código Civil) diz que aquele “[...] quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços”. (BRASIL, 2002, s.p.), recebe a definição de empresário.

Conforme essa definição, a LC nº 123/06 foi alterada em 19 de dezembro de 2008 pela LC nº 128/08 que trouxe algumas mudanças, podendo destacar a inclusão do Microempreendedor Individual – MEI na opção pelo regime do Simples Nacional. Em seu art. 18-A, § 1º da LC nº 155/16 (que alterou a LC 123/06) considera-se MEI aquele que tenha auferido ano-calendário anterior, receita bruta de até 81.000,00 (oitenta e um mil reais), sendo assim o MEI também tem o direito a se enquadrar no regime Simples Nacional.

Fica responsável por tratar sobre os assuntos tributários do Simples Nacional o Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) também instituído pela LC nº 123/06 e regido pelo Decreto nº 6.038/07, o mesmo é vinculado ao Ministério da Fazenda e composto por quatro representantes da Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme previsto no Art. 2º, I da LC nº 123/06. Já o Fórum Permanente das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte fica responsável por cuidar dos aspectos não tributários das micro e pequenas empresas, seu objetivo é de divulgar e promover o fortalecimento dessas empresas. Com efeitos a partir de 01/08/2018 a Resolução CGSN nº 140/18 passa a ser o regulamento geral do Simples Nacional.

O novo regime tributário que substituiu o Simples Federal (Lei nº 9.317/96) veio para beneficiar as empresas de menor porte, abrangendo regimes diferenciados e outros aspectos relativos a licitações públicas, relações de trabalho, estímulo ao crédito, capitalização, inovação dentre outros.

Atualmente no Brasil existem cerca de 6,4 milhões de empresas instituídas, e conforme pesquisas levantadas pelo Sebrae 99% são micro e pequenas empresas (SEBRAE, 2018). Dentre esses 99% de micro e pequenas empresas, 86% estão enquadradas no regime Simples Nacional, ou seja, a maioria é optantes pelo regime simplificado, o que mostra que o regime tem sido implantado em muitas micro e pequenas empresas.

A figura 1 demonstra a estatística do Simples Nacional conforme fonte do Sebrae 2018:

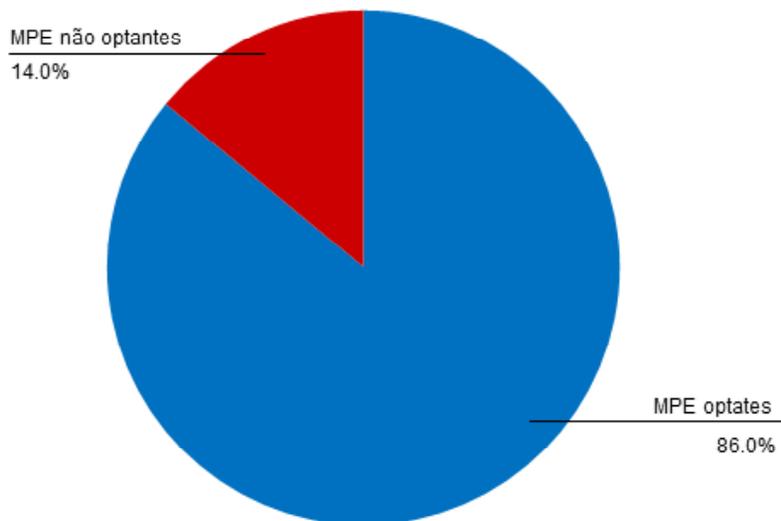


Figura 1. Estatística do Simples Nacional  
Fonte: Sebrae, 2017.

O empreendedor visa buscar o melhor regime tributário para a gestão da sua empresa, visando favorece-lo com a redução da carga tributária e outros benefícios, pode-se observar que o simples nacional tem sido a opção mais procurada pelos pequenos negócios.

### Enquadramento, Opção e Impedimentos

O enquadramento ao Simples Nacional é determinado conforme o limite da receita bruta anual do ano-calendário anterior ao da opção conforme estabelecido junto ao artigo 16, § 1º, da Lei Complementar nº 123 de 2006, salvo no caso de empresa optante no ano de início de atividades, a qual possui regras próprias de opção conforme sua atividade junto a data de sua abertura.

As empresas que podem se enquadrar no regime Simples Nacional conforme a LC nº 155/16 são as Microempresas, aquelas cuja receita bruta anual seja igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais), e as Empresas de Pequeno Porte, com receita bruta anual 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) conforme art. 3º, II da LC nº 155/16.

A receita bruta pode ser definida como a venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o valor dos serviços prestados e os resultados de operações com terceiros, não inclui sobre as receitas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, segundo o Art. 3º, § 1º da LC nº 123/06:

*§ 1º Considera-se receita bruta, para fins do disposto no caput deste artigo, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos (BRASIL, 2006, s.p.).*

Compõe também a receita bruta, o custo do financiamento nas vendas a prazo, as gorjetas, os royalties, alugueis e demais receitas decorrentes de cessão de direito de uso ou gozo, verbas de patrocínio (CGSN, 2018), conforme previsto no art. 2º, § 4º da Resolução nº 140/2018. Venda de ativo imobilizado, encargos auferidos por motivos de atraso no pagamento, remessa de mercadorias (bonificação, brinde ou doação), remessa de amostra grátis e dentre outras citadas no art. 2º, § 5º da Resolução CGSN nº 140/18, não compõem a receita bruta, exceto

quando a venda do ativo imobilizado é realizado antes do décimo terceiro mês da data de aquisição, sendo assim é considerado como receita para a base de cálculo do simples nacional.

Para as empresas que possuem receitas com exportação de mercadorias ou serviços, a LC nº 123/06 permite ao contribuinte um limite adicional de receita bruta anual referente a essas receitas no mercado externo, conforme descrito no art. 3º, § 14 da LC nº 123/06:

*§ 14. Para fins de enquadramento como microempresa ou empresa de pequeno porte, poderão ser auferidas receitas no mercado interno até o limite previsto no inciso II do caput ou no § 2o, conforme o caso, e, adicionalmente, receitas decorrentes da exportação de mercadorias ou serviços, inclusive quando realizada por meio de comercial exportadora ou da sociedade de propósito específico prevista no art. 56 desta Lei Complementar, desde que as receitas de exportação também não excedam os referidos limites de receita bruta anual. (BRASIL, 2006, s.p.).*

O limite adicional conforme para a soma das receitas é de R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais), ou seja, cada receita de exportação de mercadoria ou serviço será analisada separadamente, porém o limite adicional é um valor só para as duas, conforme os exemplos:

Exemplo 1: A empresa ABC, aberta em 10/03/2004, deseja optar pelo Simples Nacional a partir de 2019. Sua receita bruta no mercado interno em 2018 foi de R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais), mais R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais) de receita decorrente de exportação de mercadorias e R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) de receita referente a exportação de serviços, resultando em um total de R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) no mercado externo. Pelo fato de não ter ultrapassado nenhum dos limites (no mercado interno e externo), a empresa ABC poderá optar pelo Simples Nacional em 2019.

Para enquadramento das empresas com início de atividades, o limite de faturamento do ano-calendário será considerado de modo proporcional, para as Microempresas (ME) o valor será de \$ 30.000,00 (trinta mil reais) e às Empresas de Pequeno Porte (EPP) o valor de R\$ 400.000,00 (quatrocentos mil reais), sendo multiplicados pelo número de meses em que a empresa está em atividade até o final do respectivo ano-calendário, tendo que considerar as frações de meses como um mês inteiro, conforme previsto no art. 3º da Resolução CGSN nº 140/18.

Exemplo 2: A empresa Alfa, aberta em 12/06/2018, deseja optar pelo regime Simples Nacional a partir de janeiro de 2019. Como deu início em suas atividades no ano-calendário imediatamente anterior ao da opção, será aplicado o limite proporcional de R\$ 2.800.000,00 (dois milhões e oitocentos mil reais), ou seja, (R\$ 400.000,00 x 7 meses), sendo considerado o mês de junho como um mês inteiro.

A empresa Alfa poderá optar pelo regime Simples Nacional desde que não tenha ultrapassado o limite proporcional em 2018 no valor de R\$ 2.800.000,00 de receitas no mercado e interno e R\$ 2.800.000,00 para receitas com exportação.

Quando a receita bruta acumulada no ano-calendário das empresas com início

de atividade é superior ao limite permitido, a mesma será excluída do regime. Vale ressaltar que se a empresa ultrapassar o limite da receita bruta acumulada acima de 20%, a empresa deverá pagar todos os tributos devidos ou sua diferença com efeitos retroativos da data em que iniciou as atividades, porém o recolhimento não será pelo regime do Simples Nacional e sim pelo regime normal (lucro presumido ou lucro real) sendo desenhada no mês seguinte, se a receita bruta acumulada não for superior aos 20% a mesma poderá ser desenhada no ano-calendário seguinte e não sofrerá efeitos retroativos, segundo o art. 3º, § 1º, § 2º da Resolução CGSN nº 140/18.

*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. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 3º, § 2º)*

*§ 1º Se a receita bruta acumulada no ano-calendário de início de atividade, no mercado interno ou em exportação para o exterior, for superior a qualquer um dos limites a que se refere o caput, a empresa estará excluída do Simples Nacional e deverá pagar a totalidade ou a diferença dos respectivos tributos devidos em conformidade com as normas gerais de incidência. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 3º, § 10)*

*§ 2º Os efeitos da exclusão prevista no § 1º: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 3º, §§ 10 e 12)*

*I - serão retroativos ao início de atividade se o excesso verificado em relação à receita bruta acumulada for superior a 20% (vinte por cento) dos limites previstos no caput;*

*II - ocorrerão a partir do ano-calendário subsequente se o excesso verificado em relação à receita bruta acumulada não for superior a 20% (vinte por cento) dos limites previstos no caput. (BRASIL, 2018, s.p.).*

O agendamento pela opção do regime Simples Nacional é uma ferramenta que permite com que os contribuintes enquadrados como ME e EPP manifeste seu interesse para se ingressar no regime no próximo ano-calendário. É realizado via on-line pelo portal do Simples Nacional, o mesmo verifica e antecipa aos contribuintes se há irregularidades ou pendências que ficam impedidos de optarem pelo Simples Nacional no ano subsequente. Caso o contribuinte apresente irregularidades ou pendências, terá como prazo até o último dia útil de janeiro do ano subsequente para se formalizar e fazer a solicitação do simples nacional.

Para empresas que já estão em atividades a solicitação poderá ser feita até o último dia útil de janeiro do ano subsequente, caso a opção seja aceita a empresa será enquadrada no simples nacional com efeitos a partir do primeiro dia de janeiro, sendo irretroatável para todo ano-calendário.

Empresas que estão em início de atividades possuem algumas particularidades para fazer o agendamento, o prazo para a solicitação é de 30 dias contados da última inscrição realizada (municipal, estadual), porém não pode ter decorrido 180 dias (6 meses) da data de abertura do CNPJ. A opção se deferida, produzirá efeitos a partir da data de abertura do CNPJ.

Existem particularidades acerca de empresas impedidas de realizar a opção pelo regime tributário especificado pelo Simples Nacional, conforme legislação vigente quais são: empresas que possuem débitos mesmo que não inscritos em

dívida ativa; empresas que não possuem inscrição estadual e/ou municipal; que ultrapassou o limite de faturamento permitido do ano-calendário; que exerça alguma atividade econômica cujo CNAE (Classificação Nacional de Atividades Econômicas) esteja citado no VI da Resolução CGSN nº 140/18; com capital formado por outra pessoa jurídica; caso a empresa tenha filial de pessoa jurídica no País mas com sede no exterior; a empresa não poderá ser uma cooperativa exceto as de consumo; que exerça atividade voltadas a banco comercial, de sociedade de crédito, financiamento, investimentos, a empresa não pode estar constituída por sociedade de ações; que exerça atividade de importação de combustíveis, (BRASIL, 2006, s. p.), dentre outras questões descritas no art. 3º e art. 17 da LC nº 123/06, estão impedidas de solicitar a inclusão no simples.

### **Base de Cálculo e Recolhimento dos Tributos**

Como elementos principais da obrigação tributária têm-se: o contribuinte, o fato gerador, a base de cálculo e a alíquota. Para que ocorra todo o processo do cálculo e do recolhimento dos tributos é preciso que tenham todos esses elementos. (FERREIRA, 2017).

O Código Tributário Nacional dado pela lei nº 5.172/66, diz em seu art. 121, I, que o contribuinte é a pessoa física ou jurídica que por ter relação direta com o fato gerador, a lei atribui que o mesmo fica obrigado ao recolhimento do imposto. O fato gerador é o motivo da incidência do tributo, mais conhecido como “o nascimento da obrigação tributária”, é o evento ocorrido que dá origem da obrigação ao recolhimento do tributo. Segundo o art. 18 da LC nº 123/06 a base de cálculo para a determinação do valor devido mensalmente pela ME e EPP optantes pelo Simples Nacional, será a receita bruta total mensal auferida, prevista no art. 3º da LC nº 123/06. Alíquota é o percentual que é aplicado sobre a base de cálculo, é por meio de ambas que podemos ter o valor exato do tributo a ser pago devido ao mês. A Resolução CGSN nº 140/18, considera-se alíquota nominal aquela constante dos Anexos I a V da LC nº 123/06, já alíquota efetiva é encontrada através da fórmula dada pela LC nº 155/16.

Para as empresas enquadradas no regime do Simples Nacional, o favorecimento no recolhimento dos impostos se dá pela unificação de oito tributos, sendo eles: IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica), INSS (Instituto Nacional do Seguro Social), CSLL (Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido), ICMS (Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), IPI (Imposto Sobre Produtos Industrializados), PIS (Programa de Integração Social), ISS (Imposto Sobre Serviços). Outros impostos e contribuições conforme citado no artigo 13, § 1º, da LC nº 123/2006 podem incidir para os optantes do Simples Nacional:

*Art. 13 § 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:*

*I - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF;*

*II - Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros - II;*

*III - Imposto sobre a Exportação, para o Exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados - IE;*

*IV - Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR;*

*V - Imposto de Renda, relativo aos rendimentos ou ganhos líquidos au-*

*feridos em aplicações de renda fixa ou variável;*

*VI - Imposto de Renda relativo aos ganhos de capital auferidos na alienação de bens do ativo permanente;*

*VII - Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF;*

*VIII - Contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;*

*IX - Contribuição para manutenção da Seguridade Social, relativa ao trabalhador;*

*X - Contribuição para a Seguridade Social, relativa à pessoa do empresário, na qualidade de contribuinte individual;*

*XI - Imposto de Renda relativo aos pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica a pessoas físicas;*

*XII - Contribuição para o PIS/Pasep, Cofins e IPI incidentes na importação de bens e serviços;*

*XIII - ICMS devido;*

*XIV - ISS devido.*

*XV - demais tributos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, não relacionados nos incisos anteriores (BRASIL, 2006, s.p.).*

A Lei Complementar nº 155/16 alterou o Art. 13-A da LC nº 123/06 referente ao recolhimento do ICMS e do ISS, o limite máximo de faturamento passou a ser de R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais), ou seja, para que o recolhimento do ICMS e do ISS seja pelo simples nacional a empresa não pode ter ultrapassado o limite do faturamento permitido no ano anterior ao da opção.

Exemplo: No mês de outubro de 2018 a empresa Ômega teve como receita bruta acumulada o valor de R\$ 3.800.000,00 (três milhões e oitocentos mil reais), ou seja, a mesma ultrapassou o limite máximo conforme previsto na LC nº 155/16 sendo assim a partir do próximo período de apuração (mês seguinte) o recolhimento do ICMS e do ISS será calculado separadamente e pagos diretamente ao estado ou município.

Os tributos são unificados e pagos mensalmente mediante guia única de recolhimento denominado Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS), devem ser apurados e recolhidos até o último dia útil da primeira quinzena do mês seguinte, quando não houver expediente bancário o pagamento da guia poderá ser realizado imediatamente até o dia útil posterior.

A partir de 2018 as empresas enquadradas pelo Simples Nacional passaram por novas mudanças no cálculo do imposto, as alterações vigoraram a partir de 1º janeiro de 2018 através da LC nº 155/16. Os valores das alíquotas aplicadas sobre o cálculo do devido imposto, poderá aumentar conforme o faturamento da empresa, ou seja, se houver aumento no faturamento da receita bruta aumentará também a alíquota.

Novas mudanças foram inseridas nos Anexos de faturamento da LC nº 123/06 com alterações feitas pela LC nº 155/16, resultando em uma nova maneira de calcular o simples nacional. O número de faixas de faturamento reduziu de 20 (vinte) para 6 (seis), novas alíquotas foram aplicadas e como novidade foi adicionado a parcela a deduzir. Antes a LC nº 123/06 trazia seis anexos, após vigo-

rar as novas mudanças o anexo VI deixou de existir sendo agora apenas 5 (cinco) anexos, para atividades de comércio (anexo I), indústria (anexo II), prestações de serviços (anexos IV e V). As atividades do anexo VI passaram para o anexo V devido sua extinção.

O cálculo do imposto Simples Nacional se dá pela aplicação da alíquota efetiva sobre a base de cálculo referente período anterior. Para encontrar o resultado da alíquota efetiva a fórmula se dá pela seguinte equação conforme a LC nº 155/16 em seu art. 18, § 1º:

### Alíquota Efetiva – Simples Nacional

$$\frac{\text{RBT12} \times \text{Aliq-PD}}{\text{RBT12}}$$

$$\text{RBT12}$$

Fonte: Lei Complementar nº 155/16.

Onde RBT12 significa a receita bruta acumulada dos últimos doze meses; Aliq.: alíquota nominal (dadas pelos Anexos); e PD: parcela de deduzir. A receita bruta acumulada dos últimos doze meses que a empresa auferiu será multiplicada pela alíquota nominal que é encontrada nas tabelas, deduzindo o valor conforme descrito no anexo a qual a empresa se enquadra, o valor total encontrado é dividido novamente pela receita bruta acumulada dos últimos doze meses encontrando assim a alíquota efetiva, a mesma será aplicada sobre a base de cálculo para encontrar o valor do simples nacional a recolher através da guia única (BRASIL, 2016, s.p.).

Exemplo: A empresa “A & C Ltda. EPP” é optante pelo Regime Simples Nacional, sua atividade principal é de Comércio Varejista. Até o período vigente se enquadra na 4ª faixa do Anexo I da LC 123/2006. Somando as receitas brutas acumuladas dos últimos doze meses, temos o valor de R\$ 1.400.000,00 (um milhão e quatrocentos mil reais), a alíquota nominal da 4ª faixa é 10,70% e o valor a deduzir R\$ 22.500,00 (vinte e dois mil e quinhentos reais). Seu faturamento do mês anterior foi de R\$ 50.000,00 (cinquenta mil reais).

A tabela 1 contempla as alíquotas e partilha do simples nacional nas empresas de comércio conforme fonte da receita da fazenda no ano de 2018.

Tabela 1 – Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Comércio

	Receita bruta em 12 meses (R\$)	Alíquota Nominal (%)	Valor deduzido (R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	4,00	–
2ª Faixa	De 180.000,00 a 360.000,00	7,30	5.940,00
3ª Faixa	De 360.000,00 a 720.000,00	9,50	13.860,00
4ª Faixa	De 720.000,00 a 1.800.000,00	10,70	22.500,00
5ª Faixa	De 1.800.000,00 a 3.600.000,00	14,30	87.300,00
6ª Faixa	De 3.600.000,00 a 4.800.000,00	19,00	378.000,00

Fonte: Receita da Fazenda, 2018.

Resolução: R\$ 1.400.000,00 x 10,70% - R\$ 22.500,00

= R\$ 127.300,0 / 1.400.000,00 x 100 = 9,10% - Alíquota Efetiva

Faturamento: R\$ 50.000,00 x 9,10% = R\$ 4.550,00 (valor a recolher do simples nacional).

Para as empresas que não têm ainda 12 meses de funcionamento, o cálculo do simples nacional será proporcional ao período em que a mesma está em atividade.

### **Tratamento Jurídico e Diferenciado**

O tratamento jurídico e diferenciado voltado para as microempresas e empresas de pequeno porte é estabelecido nos arts. 170, IX e 179 na Constituição Federal do Brasil de 1988 e no art.1º da LC nº 123/06, que assegura as pequenas empresas de atuarem de forma digna e com igualdade diante das empresas concorrentes, com o intuito de impulsionar o desenvolvimento dos pequenos negócios.

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

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

*Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão 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 (BRASIL, 1988, s.p.).*

Os respectivos entes da União, Estado, Distrito Federal e os Municípios dispensam às pequenas empresas com um tratamento simplificado nas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias.

As empresas do Simples Nacional ficam dispensadas de algumas obrigações acessórias tendo como vantagem dos demais regimes (lucro presumido e lucro real). Nas obrigações acessórias no âmbito estadual a EFD Contribuições (Escrituração Fiscal Digital das contribuições) será dispensada para as empresas optantes do regime simples nacional, aplica-se para o estado de Goiás conforme previsto no art. 1º da Instrução Normativa GSF nº 1.020/2010. No art. 51 da LC nº 123/06 fica dispensada algumas obrigações no âmbito trabalhista sendo elas, afixação de Quadro de Trabalho em suas dependências, anotação de férias dos colaboradores nos livros ou ficha de registro, de matricular os aprendizes registrados em sua empresa em cursos de aprendizagem, da posse do livro de Inspeção do Trabalho e da comunicação ao Ministério do Trabalho sobre a concessão de férias coletivas (BRASIL, 2006, s.p.).

Além do favorecimento no recolhimento unificado dos tributos na tabela de imposto do simples nacional, as pequenas empresas ficam dispensadas do pagamento do INSS Patronal, a contribuição é de 20% aplicada sobre a folha de pagamento. Nas novas tabelas do Simples a alíquota do INSS vem embutida sendo mais favorável ao empregador em relação às despesas com funcionários.

O tratamento diferenciado se aplica nos processos licitatórios para as microempresas e empresas de pequeno porte que desejam oferecer serviços ou produtos aos órgãos públicos, conforme descrito no art. 3º, § 14 da LC nº 147/14 “As preferências definidas neste artigo e nas demais normas de licitação e contratos

devem privilegiar o tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte na forma da lei.” (BRASIL, 2014, s.p.).

A Lei nº 8.666/93 considerada a Lei das Licitações, passou por algumas alterações através da LC nº 147/14 sobre as licitações da administração pública, assegura que as empresas do simples nacional devem ser favorecidas nos processos licitatórios, pois esse tratamento visa proporcionar o desenvolvimento econômico e social no âmbito municipal e regional a fim de ampliar não apenas a eficiência da política pública, mas trazer incentivo à inovação tecnológica (BRASIL, 2014, s.p.).

Para as licitações públicas a LC nº 155/16 traz novas mudanças favorecidas às MEs e EPPs, em seu art. 42 fica determinado que as empresas só poderão ser exigidas de comprovarem sua regularidade fiscal e trabalhista para efeito de assinatura do contrato, ou seja, será dispensado a apresentação de certidões negativas para participar das licitações exceto quando a empresa é escolhida para a licitação. Caso a certidão apresente irregularidades a ME ou EPP terá como prazo de até 5 dias úteis para regularizar. A LC nº 123/06 define o MEI como modalidade de microempresa, portanto o microempreendedor individual é também favorecido nas licitações públicas conforme previsto no § 4º do art. 18-E da LC nº 123/06 que proíbe de impor restrições ao MEI quando se trata de participação em licitações (BRASIL, 2006, s.p.).

Para o desenvolvimento dos pequenos negócios, a LC nº 123/06 em seu art. 56, dispõe o acesso ao crédito e à capitalização para as microempresas e empresas de pequeno porte, que deverá ter tratamento favorecido no acesso aos mercados de crédito, o Poder Executivo federal sempre irá propor medidas para melhorar o acesso das MPEs e EPPs para obter créditos e financiamentos visando reduzir custos, no incentivo a concorrência com as empresas de grande porte de maneira eficaz, facilitar o acesso para repasse de informações cadastrais (BRASIL, 2006, s.p.). As instituições responsáveis pelo fornecimento de crédito e financiamento especialmente voltado para as empresas optantes pelo simples nacional segundo o art. 58 da LC nº 155/16 são:

Os bancos comerciais públicos e os bancos múltiplos públicos com carteira comercial, a Caixa Econômica Federal e o Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico e Social - BNDES manterão linhas de crédito específicas para as microempresas e para as empresas de pequeno porte (BRASIL, 2016, s.p.).

O crédito às micro e pequenas empresas tem como função o estímulo no desenvolvimento da empresa seja na instituição, inovação da tecnologia, aquisição de bens para a atividade da empresa e na concorrência com outras empresas. (SEBRAE, 2014).

## **2.2 LEI GERAL DAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS**

Conhecida como o Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte a Lei Geral se deu pela LC nº 123/06 aprovada em 14 de dezembro de 2016, a fim de regulamentar o tratamento jurídico, diferenciado e simplificado para as microempresas e empresas de pequeno porte, tanto no aspecto tributário, trabalhista, creditício e previdenciário, cooperando pelo desenvolvimento e justa concorrência com as demais empresas. As micro e pequenas empresas são incentivadas pela LC nº 123/06 na geração de emprego, distribuição de renda, inclusão social, redução da informalidade e o fortalecimento na economia. (ENDEAVOR BRASIL, 2018).

A burocracia é um dos grandes problemas para os empreendedores, principalmente no momento de abertura da empresa, no registro, legalização, e na baixa dos seus procedimentos, o que tem impedido muitas empresas na expansão do mercado profissional. Com base nesse aspecto a Lei Geral veio para desburocratizar e facilitar os processos para os empresários de micro e pequenas empresas (SCHWINGEL e RIZZA, 2013). Conforme o art. 2º, III da LC nº 123/06, o Comitê para Gestão da Rede Nacional para Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios – CGSIM, fica responsável por tratar do registro da empresa e sua legalização. No § 7º do art. 2º, fica discriminado o papel a ser desempenhado pelo CGSIM:

*§ 7º Ao Comitê de que trata o inciso III do caput deste artigo compete, na forma da lei, regulamentar a inscrição, cadastral, abertura, alvará, arquivamento, licenças, permissão, autorização, registros e demais itens relativos à abertura, legalização e funcionamento de empresários e de pessoas jurídicas de qualquer porte, atividade econômica ou composição societária. (BRASIL, 2006, s.p.).*

No aspecto tributário a Lei Geral instituiu o regime tributário Simples Nacional, para favorecer também no recolhimento dos tributos e na redução da carga tributária, o que tem facilitado para os empreendedores.

Com a implantação da Lei Geral houve redução de informalidades nas micro e pequenas empresas, além disso, um dos principais resultados obtidos pela Lei Geral foi a participação da ME e da EPP na economia brasileira. Através de dados levantados pelo SEBRAE em 2014 “os pequenos negócios respondem por mais de um quarto do Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro.” (SEBRAE, 2014), somando com o total das micro e pequenas empresas na participação da economia, tem-se na contribuição de 27% do PIB brasileiro.

A lei geral trouxe mudanças radicais para as pequenas empresas do Brasil, com o auxílio do Sebrae as empresas tem recebido suporte com a implantação da LC nº 123/06, visando alcançar todos os municípios brasileiros. Em 2014 o Sebrae criou a “Sala do Empreendedor”, que são locais onde as pequenas empresas (incluindo também o Microempreendedor Individual) recebem atendimentos pelas Prefeituras Municipais sobre os processos de abertura de empresas, regularização, baixa e serviços voltados aos MEI. O atendimento é gratuito, porém não foi implantado ainda em todos municípios. (SEBRAE, 2018).

### **Empreendedorismo**

O termo empreender veio de origem francesa (entrepeneur) que significa assumir riscos e começar algo novo, o empreendedorismo é fazer algo novo, expor ideias, inovações, influenciar em seu empreendimento, podendo exigir do empreendedor a ter que assumir riscos e desafios. Atualmente os pequenos negócios estão cada vez mais se desenvolvendo e se tornando mais competitivos com as empresas de grande porte. Segundo Custódio, (2011, p. 10), “O crescimento da competitividade no mundo dos negócios exige das empresas estratégias de negócios como o empreendedorismo”.

O empreendedorismo tem desempenhado um papel importante nas empresas, norteando empresários em vários aspectos tais como: planejamentos, tomadas de decisão, a traçar metas, inovações e principalmente para obter o sucesso do seu negócio, para Duarte, (2013, p. 18):

*O empreendedorismo é importante não somente para aplicar uma ges-*

*tão estratégica eficiente e eficaz, mas, especialmente, por permitir mudanças no mercado de trabalho, desenvolver conceitos inovadores de empregabilidade, além de causar mudanças radicais nas organizações.*

Considerar a importância do empreendedorismo como uma oportunidade de mudanças no mercado de trabalho é uma maneira de reestabelecer os conceitos da gestão dentro da empresa.

Em 1972 foi criado o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE (instituição privada, sem fins lucrativos), que vem norteando até os dias atuais as pequenas empresas em seu desenvolvimento, sejam para aqueles que pretendem abrir o seu negócio e aqueles que já possuem uma empresa. Por meio de parcerias com o setor público e privado, o Sebrae visa fortalecer o empreendedorismo e o desenvolvimento na economia, auxiliando as MPes.

### **3 OS NOVOS DESAFIOS DO SIMPLES NACIONAL**

O regime tributário Simples Nacional passou por novas alterações através da LC nº 155/16, com efeitos a partir de 01 de janeiro de 2018 as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte enfrentaram novos desafios no regime.

Esta pesquisa discorrerá sobre a vigoração do imposto DIFAL (Diferencial de Alíquotas do ICMS) e as novas mudanças no fator “r” para as empresas prestadoras de serviços enquadradas no Simples Nacional, levantando os novos desafios que foram aplicados para essas empresas através de uma pesquisa realizada em uma empresa e em um escritório de contabilidade, ambos localizado na cidade de Goiânia-GO.

#### **DIFAL - Simples Nacional**

O imposto DIFAL (Diferencial de Alíquotas do ICMS) foi criado através da Lei Complementar nº 87/96 - Lei Kandir, que dispõe o recolhimento do mesmo quando ocorrer operações de circulação de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual (entre dois ou mais estados) e intermunicipal (entre dois ou mais municípios), Brasil, (1996). Para os contribuintes do regime Simples Nacional, o Convênio ICMS nº 93/2015 que entrou em vigor a partir de 1º de janeiro de 2016, dispõe sobre o recolhimento do diferencial de alíquotas do ICMS quando ocorrer operações e prestações de serviços (bens ou serviços) quando o destinatário for consumidor final e localizado em outro estado, porém em 12 de fevereiro de 2016 foi publicada a medida cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5.464, que suspende o recolhimento do DIFAL (até o julgamento final da ação) neste caso, para as empresas optantes do regime Simples Nacional.

Novas mudanças foram aplicadas sobre o imposto DIFAL às empresas do Simples Nacional, o Decreto nº 9.162/18 de 16 de fevereiro de 2018 com efeitos a partir de 1º de março de 2018 declara a obrigatoriedade do recolhimento do DIFAL para os contribuintes do Simples Nacional nas aquisições de mercadorias interestaduais que se destinam para comercializar ou produção rural, ou seja, quando a empresa adquirir mercadorias fora do estado para fins de comercialização ou produção rural deverá recolher o diferencial de alíquotas, essa obrigatoriedade se aplica também para o MEI. (GOIÁS, 2018).

O recolhimento do devido imposto é calculado e pago separado da guia do

Simples Nacional, ele se enquadra como outros tributos que podem ser cobrados às MPes conforme descrito no art. 13, § 1º, da LC nº 123/2006.

No cálculo do ICMS do diferencial de alíquotas, o optante do simples nacional poderá usufruir do benefício fiscal da redução da base de cálculo, porém o mesmo deve verificar no Decreto nº 4.852/97 se sua situação está de acordo para receber o benefício. Segundo o art. 2º, I, do Decreto nº 9.162/18, ficam dispensadas do benefício fiscal as aquisições de:

*Art. 2º No cálculo do ICMS correspondente ao DIFAL (Simples Nacional), deve ser observado o seguinte:*

*I - pode ser utilizado o benefício fiscal da redução da base de cálculo de tal forma que resulte aplicação sobre o valor da operação do equivalente ao percentual de 11% (onze por cento), previsto no inciso VIII do art. 8º do Anexo IX do Decreto nº 4.852, de 29 de dezembro de 1997, Regulamento do Código Tributário do Estado de Goiás - RCTE, exceto nas aquisições de:*

- a) petróleo, combustível, lubrificante e energia elétrica;*
- b) milho, sorgo e soja, em grãos, posições 1005, 1007 e 1201 da NCM/SH;*
- c) cana-de-açúcar, posição 1212 da NCM/SH;*
- d) couro verde e couro salgado (GOIÁS, 2018, s.p.).*

O respectivo decreto traz três fórmulas para calcular o diferencial de alíquotas do ICMS para as empresas do Simples Nacional. Nas aquisições interestaduais de produtos importados cuja alíquota seja de 4%, o contribuinte que optar pelo benefício fiscal utilizará a fórmula:

#### **DIFAL – Simples Nacional**

$$\text{DIFAL (Simples Nacional)} = 0,0787 \times \text{Voper}$$

*Fonte: Decreto 9.162/18.*

O valor do DIFAL a recolher será o valor de 0,0787 multiplicado pelo Voper, que significa o valor da operação interestadual incluindo valores correspondentes a seguro, impostos, contribuições e outros encargos cobrados do destinatário. (GOIÁS, 2018, s.p.). Para as demais aquisições interestaduais, o contribuinte optante pelo benefício fiscal se aplicará a fórmula:

#### **DIFAL – Simples Nacional**

$$\text{DIFAL (Simples Nacional)} = 0,0449 \times \text{Voper}$$

*Fonte: Decreto 9.162/18.*

Caso o contribuinte não opte pelo benefício fiscal a fórmula que deverá ser utilizada será:

#### **DIFAL – Simples Nacional**

$$\text{DIFAL (Simples Nacional)} = \frac{\text{Voper}}{1 - A_{\text{ICMS INTRA}}} \times (A_{\text{ICMS INTRA}} - A_{\text{ICMS INTER}})$$

*Fonte: Decreto 9.162/18.*

Sendo Voper o valor da operação interestadual incluindo valores correspondentes a seguro, impostos, contribuições e outros encargos cobrados do destinatário, A\_(ICMS INTRA) é a alíquota interna aplicável à mercadoria, A\_(ICMS INTER) é a

alíquota interestadual destinada ao estado do Goiás (GOIÁS, 2018).

As empresas industriais que realizarem aquisições interestaduais de mercadoria destinada para uso como matéria-prima na fabricação, ficam dispensadas pelo recolhimento do DIFAL, desde que a mesma esteja enquadrada no regime Simples Nacional. Para todas as operações interestaduais apuradas no período, o contribuinte deverá elaborar um Demonstrativo Mensal das Aquisições e Devoluções Interestaduais, conforme previsto no anexo I do no Decreto nº 9.104/2017.

### Pesquisa Sobre o DIFAL - SIMPLES NACIONAL

Foi realizada uma pesquisa sobre os desafios do DIFAL (Simples Nacional) em uma empresa situada na cidade de Goiânia-GO, cuja atividade econômica é comércio, será demonstrando em forma de tabelas comparativas o real impacto do DIFAL sobre as aquisições interestaduais de mercadorias destinadas a comercialização. O nome da empresa será fictício, porém as informações obtidas são verdadeiras.

A empresa Fortt Ferro e Aço Ltda. – EPP, optante do regime Simples Nacional, tem como atividade econômica de comércio atacadista de ferragens e ferramentas, situada na cidade de Goiânia-GO. A mesma fez aquisições de mercadorias interestaduais para revenda, conforme segue tabela.

A tabela 2 demonstra as compras interestaduais para comercialização no ano de 2018 fazendo um comparativo compras com e sem o DIFAL e o valor a recolher.

Tabela 2 – Compras Interestaduais para comercialização em 2018

Compras 2018	Valor em Real (R\$)		
	Sem DIFAL	Com DIFAL	DIFAL a Recolher
Março	52.993,38	55.372,78	2.379,40
Abril	27.674,14	28.916,70	1.242,56
Maio	102.030,26	106.611,85	4.581,59
<b>TOTAL</b>	<b>182.697,78</b>	<b>190.901,33</b>	<b>8.203,55</b>

Fonte: Elaborada pelo autor com base nos dados da pesquisa

Conforme análise da tabela de compras interestaduais referente aos meses de março, abril e maio, constatou que a empresa Fortt Ferro e Aço teve um aumento nos custos de aquisições das mercadorias no valor de R\$ 8.203,55 (oito mil e duzentos e três reais e cinquenta e cinco centavos). Considerando o aumento causado pelo DIFAL nos custos de aquisições, a empresa teve que recalcular o valor dos seus produtos a serem repassados aos seus clientes, afim de que empresa não tenha prejuízo nas vendas e também na concorrência de mercado.

O responsável pela empresa fez uma análise sobre as mercadorias que estavam sendo adquiridas fora do estado e concluiu que certas compras não seriam lucrativas para revenda. Devido a esse fator o empresário decidiu procurar outros fornecedores do estado de Goiás que revende os mesmos produtos.

### Fator “R” do Simples Nacional

Em 2016 a LC nº 123/06 foi alterada pela LC nº 155/16 trazendo uma novidade na sistemática no cálculo das empresas prestadoras de serviços. O deno-

minado fator “r” é uma variável que define o anexo em que a empresa vai se enquadrar e assim recolher seus tributos. Porém são apenas algumas atividades de prestação de serviço que podem utilizar o fator “r”, conforme definidas no art. 18, § 5º-M da LC nº 123/06.

As atividades são, arquitetura e urbanismo, fisioterapia, medicina, odontologia e prótese dentária, administração e locação de imóveis de terceiros, academias de dança, de capoeira, de ioga e de artes marciais, academias de atividades físicas, desportivas, de natação e escolas de esportes, elaboração de programas de computadores, inclusive jogos eletrônicos, desde que desenvolvidos em estabelecimento do optante, licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação, planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas, desde que realizados em estabelecimento do optante, empresas montadoras de estandes para feiras, laboratórios de análises clínicas ou de patologia clínica, serviços de tomografia, diagnósticos médicos por imagem, registros gráficos e métodos óticos, bem como ressonância magnética, serviços de prótese em geral, medicina veterinária, serviços de comissária, de despachantes, de tradução e de interpretação, engenharia, medição, cartografia, topografia, geologia, geodésia, etc, representação comercial e demais atividades de intermediação de negócios e serviços de terceiros, perícia, leilão e avaliação, auditoria, economia, consultoria, gestão, organização, controle e administração, jornalismo e publicidade, agenciamento, exceto de mão de obra. (BRASIL, 2006).

Essas atividades alternarão o enquadramento da empresa entre os anexos III e V dependendo da variação do cálculo do fator “r”, que é calculado conforme o definido no art. 26 da Resolução CGSN nº 140/18:

*Art. 26. Na hipótese de a ME ou EPP optante pelo Simples Nacional obter receitas decorrentes da prestação de serviços previstas no inciso V do § 1º do art. 25, deverá apurar o fator “r”, que é a razão entre a:*  
*I - folha de salários, incluídos encargos, nos 12 (doze) meses anteriores ao período de apuração; e*  
*II - receita bruta total acumulada auferida nos mercados interno e externo nos 12 (doze) meses anteriores ao período de apuração (BRASIL, 2018, s.p.).*

O cálculo fica definido com a seguinte fórmula, Fator (r) = Folha de salários (em 12 meses) / Receita Bruta (em 12 meses), a folha de salários referente aos doze últimos meses dividido pela receita bruta acumulada nos últimos doze meses, se o resultado for igual ou superior a 28% a empresa será tributada pelo anexo III, se for abaixo de 28% a mesma será tributada pelo anexo V.

## 4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

### 4.1 Questionário para Entrevista

Foi feita uma pesquisa em um escritório de contabilidade localizado na cidade de Goiânia-GO, para identificar os principais desafios ocasionados pelo fator “r”. O método que foi usado para essa pesquisa foi através de uma entrevista com o profissional contábil responsável pela apuração das empresas que são sujeitas ao fator “r”.

1. Quais foram as mudanças com o fator “r” nas empresas do Simples Nacional a partir de 2018?

Foi identificado que com as mudanças do fator “r” as empresas prestadoras

de serviços optantes do Simples Nacional, deixaram de ser tributadas pelo anexo VI (devido sua exclusão) e passaram para o anexo V. Logo de início foi necessário que essas empresas fizessem um planejamento tributário, confrontando suas despesas com folha de pagamento e sua receita bruta dos últimos dozes meses para saber em qual anexo se enquadrar (anexo III ou V).

## 2. Quais os benefícios que o fator “r” trouxe?

Notou-se que as empresas que possuem folha de pagamento com valores altos, tem vantagem na utilização do fator “r”. As empresas com folha de pagamento baixa e o faturamento alto ou faturamento inconstante com o fator “r”, a empresa será enquadrada no anexo V sendo a carga tributária maior e não sendo vantajoso para empresa permanecer no Simples Nacional. Porém, houve clientes que após as novas alterações tiveram vantagens passando a ser tributado pelo anexo III o que reduziu um custo de aproximadamente R\$ 5.000,00 (cinco mil reais).

## 3. Quais foram as dificuldades enfrentadas?

O profissional contábil relatou que não houve resistências enfrentadas por seus colaboradores e por seus clientes na implantação das novas mudanças do fator “r”.

## 4. O profissional estava preparado com as novas mudanças através da LC nº 155/16? Houve treinamentos?

Para o escritório de contabilidade, o profissional responsável teve que aprimorar seus conhecimentos sobre as novas mudanças no fator “r” a partir de 2018, através de consultorias e embasamentos legais. As informações obtidas foram repassadas para o departamento fiscal e ao departamento de pessoal que juntos tratam sobre o fator “r” das empresas prestadoras de serviços.

## 5. Sobre a parte operacional, como o cliente foi informado sobre as novas mudanças?

Após o escritório receber a preparação com as novas mudanças, foi necessário informar aos seus clientes sobre as novas adequações, através de e-mails, ligações ou visitas presenciais pelo profissional contábil quando necessário.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A realização deste trabalho teve como principal assunto, as novas mudanças no Simples Nacional para as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte a partir de 2018, o que possibilitou um conhecimento maior sobre o tratamento desse regime às MPes, as novas alterações implantadas através da LC nº 155/16 que alterou a LC nº 123/06 e os novos desafios encontrados nas micro e pequenas empresas referente ao DIFAL (Simples Nacional) e o fator “r”.

Nessa concepção, conclui-se que o regime Simples Nacional se deu pela LC nº 123/06 a fim de oferecer um tratamento favorecido e simplificado para as micro e pequenas empresas, na tributação e recolhimento dos impostos, nos aspectos trabalhistas, previdenciários e nas obrigações acessórias.

O regime trouxe novas mudanças para às MPes, podendo destacar o aumento do limite de faturamento para as EPP e para os MEI, o que beneficiou mais as empresas para se enquadrar no regime, o novo cálculo do Simples Nacional facilitou para os contribuintes, porém a alíquota do mesmo se dá de acordo com

o faturamento dos últimos doze meses da empresa podendo o contribuinte recolher o imposto em um determinado momento mais alto ou mais baixo, quanto aos anexos foram alterados na redução de faixas e a exclusão do anexo VI com isso as empresas prestadoras de serviços podem ser beneficiadas com o fator “r” quando for tributada pelo anexo III.

Visto que as Microempresas e as Empresas de Pequeno Porte possuem um papel muito importante na economia brasileira, por serem geradoras de riquezas e responsáveis em contribuir com grande parte no PIB (Produto Interno Bruto), sendo também as maiores geradoras de empregos. Para que essas empresas continuem se desenvolvendo, o Sebrae tem sido o norteador para os pequenos empresários principalmente para ao MEI (Microempreendedor Individual), levando o empreendedorismo como principal ferramenta para o sucesso.

Para complemento desse trabalho foi realizado duas pesquisas verídicas, a primeira em uma empresa do Simples Nacional e a segunda em um escritório de contabilidade na cidade de Goiânia-GO sobre o imposto DIFAL – Diferencial de Alíquotas do ICMS e sobre o fator “r”. Pode-se concluir que o DIFAL a recolher na empresa Fortt Ferro e Aço passou a ser uma despesa a mais para o contribuinte, e certas aquisições interestaduais de mercadorias para revenda não serão lucrativas para a empresa, principalmente pela concorrência com as demais empresas. Em relação ao fator “r”, o escritório de contabilidade conseguiu implantar as novas alterações referente a LC nº 155/16 aos seus clientes optantes pelo Simples Nacional com sucesso.

## REFERÊNCIAS

BRASIL, Lei Complementar 147 de 07 de agosto de 2014, publicado em 07 de agosto de 2014. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp147.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp147.htm)>. Acesso em: nov. 2018.

BRASIL, Lei Complementar 87 de 13 de setembro de 1996. Disponível em:<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp87.htm)>. Acesso em nov. 2018.

BRASIL, Medida Cautelar da Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.464 Distrito Federal. Publicado em 12 de fevereiro de 2016. Disponível em:<[http://www.fazenda.sp.gov.br/ec872015/download/ADI5464\\_VOTO\\_DO\\_MINISTRO\\_NA\\_LIMINAR.pdf](http://www.fazenda.sp.gov.br/ec872015/download/ADI5464_VOTO_DO_MINISTRO_NA_LIMINAR.pdf)>. Acesso em nov. 2018.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, publicado em 05 de outubro de 1988. Disponível em:<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em nov. 2018.

BRASIL. Decreto nº 6.038/07 de 07 de fevereiro de 2007, publicado em 07 de fevereiro de 2007. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6038.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6038.htm)>. Acesso em out. 2018.

BRASIL, Instrução Normativa RFB nº 1020 de 31 de março de 2010. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15985&visao=anotado>>. Acesso em: nov. 2018.

BRASIL. Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006, publicado em 14 de dezembro de 2006. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp123.htm)>. Acesso em: out. 2018.

BRASIL. Lei Complementar nº 128 de 19 de dezembro de 2008, publicado em 19 de dezembro de 2008. Disponível em:<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp128.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp128.htm)>.

Acesso em nov. 2018.

BRASIL. Lei Complementar nº 155 de 27 de outubro de 2016, publicado em 14 de dezembro de 2016, altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp155.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp155.htm)>. Acesso em: out. 2018.

BRASIL. Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002. Código Civil. Publicado em 10 de janeiro de 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm)>. Acesso em out. 2018.

BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, publicado em 25 de outubro de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm)>. Acesso em nov. 2018.

BRASIL. Lei nº 7.256 de 27 de novembro de 1984, publicado em 27 de novembro de 1984. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7256.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7256.htm)>. Acesso em: out. 2018.

BRASIL, Lei nº 8.666 de 21 de junho de 1993, publicado em 21 março de 1993. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L8666cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8666cons.htm)>. Acesso em nov. 2018.

BRASIL. Lei nº 8.864 de 28 de março de 1994, publicado em 28 de março de 1994. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L8864.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8864.htm)>. Acesso em out. 2018.

BRASIL. Lei nº 9.317 de 05 de dezembro de 1996, publicado em 05 de dezembro de 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9317.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9317.htm)>. Acesso em: out. 2018.

BRASIL. Lei nº 9.841 de 05 de outubro de 1999, publicado em 05 de outubro de 1999. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9841.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9841.htm)>. Acesso em: out. 2018.

BRASIL. Resolução CGSN nº 140 de 22 de maio de 2018, publicado em 24 de maio de 2018. Disponível em:

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=92278>>. Acesso em: nov. 2018.

BRASÍLIA, Convênio ICMS 93 de 17 de setembro de 2015. Disponível em:

<[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093\\_15](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15)>. Acesso em: nov. 2018.

CUSTÓDIO, T.P. A importância do empreendedorismo como estratégia de negócio. São Paulo: 2011. Disponível em:

<<http://www.unisalesiano.edu.br/biblioteca/monografias/53972.pdf>>. Acesso em nov. 2018.

DUARTE, E.M. O empreendedorismo nas micro e pequenas empresas: um estudo aplicado à cidade de Pará de Minas – MG. 2013. Disponível em: <[http://www.fpl.edu.br/2018/media/pdfs/mestrado/dissertacoes\\_2013/dissertacao\\_ednei\\_magela\\_duarte\\_2013.pdf](http://www.fpl.edu.br/2018/media/pdfs/mestrado/dissertacoes_2013/dissertacao_ednei_magela_duarte_2013.pdf)>. Acesso em nov. de 2018.

ENDEAVOR BRASIL. Simples Nacional: tudo o que você precisa saber. Publicado em: 29 de junho de 2018. Disponível em: <<https://endeavor.org.br/leis-e-impostos/simples-nacional-tudo-que-voce-precisa-saber/>>. Acesso em nov. 2018.

FERREIRA, M.J.S. Os Quatro Diferencial de Alíquota no Estado de Goiás, Novas Regras a partir de 2017, Atualização do ICMS Substituição Tributária. Goiás, 2017.

GOIÁS. Decreto nº 9.162 de 16 de fevereiro de 2018. Disponível em: <<http://aplicacao.sefaz.go.gov.br/post/ver/226272/decretos-de-fevereiro-de-2018>>. Acesso em nov. 2018.

GOIÁS. Decreto nº 4.852 de 29 de dezembro de 1997. Disponível em: <[http://www.sefaz.go.gov.br/LTE/Lte\\_ver\\_40\\_3\\_htm/Rcte/RCTE.htm](http://www.sefaz.go.gov.br/LTE/Lte_ver_40_3_htm/Rcte/RCTE.htm)>. Acesso em nov. 2018.

GOIÁS. Decreto nº 9.104 de 05 de dezembro de 2017. Disponível em:

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/decreto/D9104.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/D9104.htm)>. Acesso em nov. 2018.

SCHWINGEL, I.; RIZZA, G. Políticas públicas para formalização das empresas: Lei Geral das Micro e Pequenas Empresas e Iniciativas para a desburocratização. Ipea, 2013.

SEBRAE. Orientações de Linhas de Crédito para às Micro e Pequenas Empresas e o Microempendedor Individual. De 24 de outubro de 2014. Disponível em:

<<http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/UFs/AP/Anexos/Cartilha%20de%20linhas%20de%20credito%20para%20MPEs%20e%20MEI.pdf>>. Acesso em nov. 2018.

SEBRAE. Micro e pequenas empresas geram 27% do PIB do Brasil. Mato Grosso. 27 abr. 2014. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br>>. Acesso em 14 mai. 2018.

SEBRAE. Pequenos negócios em números. São Paulo. 07 jun. 2018. Disponível em:

<[http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/sp/sebraeaz/pequenos-negocios-em-numeros\\_12e8794363447510VgnVCM1000004c00210aRCRD](http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/sp/sebraeaz/pequenos-negocios-em-numeros_12e8794363447510VgnVCM1000004c00210aRCRD)>. Acesso em nov. 2018.

SEBRAE. Simples Nacional. 2017. Disponível em: <<http://datasebrae.com.br/simples-nacional/#indice>>. Acesso em: 12 nov. 2018.

SEBRA. Salas do Empreendedor. 2018. Disponível em:

<<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/ms/sebraeaz/salas-do-empendedor,5427ebdcbb674510VgnVCM1000004c00210aRCRD>>. Acesso em: nov. 2018.