



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ – UFC
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ECONOMIA – CAEN
MESTRADO PROFISSIONAL EM ECONOMIA DO SETOR PÚBLICO – MESP

JOÃO BOSCO MAGALHÃES ANDRADE

**IMPACTO DO SIMPLES NACIONAL NA ARRECADAÇÃO DAS MICRO E
PEQUENAS EMPRESAS DO ESTADO DO CEARÁ**

FORTALEZA/SOBRAL

2010

JOÃO BOSCO MAGALHÃES ANDRADE

**IMPACTO DO SIMPLES NACIONAL NA ARRECADAÇÃO DAS MICRO E
PEQUENAS EMPRESAS DO ESTADO DO CEARÁ**

Dissertação submetida ao Curso de Mestrado Profissional em Economia do Setor Público do Centro de Aperfeiçoamento em Economia do Nordeste - CAEN – Universidade Federal do Ceará - UFC, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Economia do Setor Público.

Orientador: Prof. Dr. Ricardo Soares Brito.

FORTALEZA/SOBRAL

2010

A553i Andrade, João Bosco Magalhães
Impacto do SIMPLES Nacional na Arrecadação das Micro e Pequenas Empresas do Estado do Ceará/ João Bosco Magalhães Andrade. 2010.
40f.

Orientador: Prof.º Dr. Ricardo Soares Brito
Dissertação (Mestrado Profissional em Economia do Setor Público). Universidade Federal do Ceará, Curso de Pós Graduação em Economia, CAEN, Fortaleza, 2010.

1. SIMPLES 2. Micro e Pequenas Empresas I. Título

CDD 331.1

JOÃO BOSCO MAGALHÃES ANDRADE

**IMPACTO DO SIMPLES NACIONAL NA ARRECADAÇÃO DAS MICRO E
PEQUENAS EMPRESAS DO ESTADO DO CEARÁ**

Dissertação submetida ao Curso de Mestrado Profissional em Economia do Setor Público - MESP – do Centro de Aperfeiçoamento em Economia do Nordeste – CAEN - Universidade Federal do Ceará - UFC, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Economia do Setor Público..

Aprovada em: 22/02/2010

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Ricardo Soares Brito (Orientador)
Universidade Federal do Ceará – UFC

Prof. Dr. Emerson Luís Lemos Marinho
Universidade Federal do Ceará – UFC

Prof. Dr. Fabrício Carneiro Linhares
Universidade Federal do Ceará – UFC

RESUMO

Diante da significativa importância do segmento dos pequenos negócios na economia nacional pela sua capacidade de gerar emprego e renda, analisa-se os impactos do Simples Nacional na arrecadação tributária das empresas cearenses, mais especificamente no recolhimento tributário do ICMS. Para isso utiliza-se um modelo de “diferença da diferença” com informações para antes (2006) e depois (2008) da Lei Geral, para três grupos de empresas: aquelas que aderiram ao Simples Nacional em 2008 (grupo de tratamento), aquelas que poderiam ter aderido por elegibilidade de receita, mas não o fizeram (grupo de controle 1), e aquelas que não aderiram por declararem receita em 2008 um pouco acima do limite permitido de elegibilidade (grupo de controle 2). Investiga-se o diferencial médio de contribuição em favor do primeiro grupo utilizando-se micro dados ao nível de empresas providos pela Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ). O modelo é estimado em agregado e por setores de atividade para verificar efeitos setoriais do Simples Nacional. Constata-se que, no nível agregado, houve um impacto do Simples Nacional na arrecadação das microempresas e empresas de pequeno porte. A análise desagregada dos setores, no entanto, não indicou uma homogeneidade deste resultado, pois, cada setor teve sua particularidade.

Palavras-Chave: Simples Nacional, Microempresas, Empresas de Pequeno Porte, Diferença em Diferença.

ABSTRACT

Given the significant importance of the segment of small businesses in the Brazilian national economy, a consequence of its ability to generate employment and income, we analyze the impacts of the National Simple (Simples Nacional) in tax collection from companies of the state of Ceara, specifically in the collection of ICMS tax. For this purpose, we estimate the "difference of difference" model, using information of three groups of companies in two periods: before (2006) and after (2008) the General Law (Lei Geral). We take into account those companies that joined the National Simple in 2008 (treatment group), those that could have engaged according to income eligibility criteria, but did not (control group 1), and those who did not adhere because they declared income in 2008 just above the allowed limit of eligibility (control group 2). We investigate the average spread in tax collection of first group, using company level microdata provided by Department of Taxation and Finance of the State of Ceara (Secretaria da Fazenda do Estado do Ceara - SEFAZ). The model is estimated in aggregate level and by sector of activity aiming to determine effects of National Simple in each sector. It appears that, in the aggregate level, there was an impact on the National Simple collection of micro and small businesses. The disaggregated analysis of the sectors, however, did not indicate a uniformity of this result, because each sector had its own particularity.

Keywords: Simple National, Micro and Small Businesses, Difference and Difference.

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 - DEMONSTRATIVO DE ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS, CRÉDITO E ALÍQUOTA LÍQUIDA PARA AS ME'S E EPP'S ANTES DO SIMPLES NACIONAL..	12
TABELA 2 - DEFINIÇÕES ESTADUAIS E FEDERAIS PARA MICRO E PEQUENAS EMPRESAS ANTES DO SIMPLES NACIONAL	13
TABELA 3 – COMPARAÇÃO DE ALÍQUOTAS LÍQUIDAS - ME ANTES E DEPOIS DO SIMPLES NACIONAL.....	16
TABELA 4 – COMPARAÇÃO DE ALÍQUOTAS LÍQUIDAS - EPP ANTES E DEPOIS DO SIMPLES NACIONAL.....	17
TABELA 5 – COMPARAÇÃO DE ALÍQUOTAS LÍQUIDAS - EPP ANTES E ME DEPOIS DO SIMPLES NACIONAL.....	17
TABELA 6 – COMPARAÇÃO DE ALÍQUOTAS LÍQUIDAS - NORMAL ANTES E EPP DEPOIS DO SIMPLES NACIONAL.....	18
TABELA 7 – MUDANÇAS NAS ALÍQUOTAS DE CONTRIBUIÇÃO DO ICMS ANTES E DEPOIS DO SIMPLES NACIONAL (2006 E 2008).....	19
TABELA 8 - MÉDIA DE ARRECADAÇÃO (R\$) - TODOS OS SETORES.....	28
TABELA 9 - MÉDIA DE ARRECADAÇÃO (R\$) - INDÚSTRIA.....	29
TABELA 10 - MÉDIA DE ARRECADAÇÃO (R\$) – COMÉRCIO ATACADISTA.....	29
TABELA 11 - MÉDIA DE ARRECADAÇÃO (R\$) - VAREJO - PEÇAS E ACESSÓRIOS VEÍCULOS	30
TABELA 12 - MÉDIA DE ARRECADAÇÃO (R\$) - VAREJO - ARMARINHOTABELA	13 30
TABELA 13 - MÉDIA DE ARRECADAÇÃO (R\$) - VAREJO - VESTUÁRIO.....	30
TABELA 14 - MÉDIA DE ARRECADAÇÃO (R\$) - VAREJO – MATERIAL DE CONSTRUÇÃO.....	31
TABELA 15 - MÉDIA DE ARRECADAÇÃO (R\$) - VAREJO – ALIMENTOS.....	31
TABELA 16 - MÉDIA DE ARRECADAÇÃO (R\$) - VAREJO – MÓVEIS.....	32
TABELA 17 - REGRESSÃO DE ARRECADAÇÃO DE ICMS (EM LN).....	34
TABELA 18 – DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO IMPOSTO DE UMA EMPRESA OPTANTE DO SIMPLES NACIONAL DO SEGMENTO DE COMÉRCIO.....	40
TABELA 19 - DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO IMPOSTO DE UMA EMPRESA OPTANTE DO SIMPLES NACIONAL DO SEGMENTO DE INDÚSTRIA.	40

SUMÁRIO

LISTA DE TABELAS	7
1 INTRODUÇÃO	8
2 MICRO E PEQUENA EMPRESA: HISTÓRICO DO TRATAMENTO DIFERENCIADO	11
3 O SIMPLES NACIONAL	14
3.1 Efeitos do Simples Nacional na Arrecadação de ICMS	15
3.1.1 Mudanças de Alíquotas.....	16
3.1.2 Efeito de demanda pela falta de um crédito.....	20
4 REVISÃO DE LITERATURA	21
5 METODOLOGIA E BASE DE DADOS	23
6 RESULTADOS	28
6.1 Resultados Descritivos para Arrecadações Médias	28
6.2 Resultados Econométricos	32
7 CONCLUSÃO	35
REFERÊNCIAS	37
APÊNDICE A – EXEMPLOS DE CÁLCULO DO IMPOSTO NO SIMPLES NACIONAL	39

1 INTRODUÇÃO

O segmento dos pequenos negócios é um dos principais pilares de sustentação da economia nacional, tanto pelo número de estabelecimentos e distribuição geográfica, quanto pela sua capacidade de gerar emprego e renda.

As microempresas e empresas de pequeno porte funcionam como um elemento de estabilização social no sistema econômico, além de promover e incentivar o espírito empreendedor em toda a sociedade e combater a informalidade. A importância desse segmento na geração de trabalho e renda torna-se ainda maior se considerarmos que os avanços tecnológicos intensivos em capital e poupadores de mão-de-obra incidem mais fortemente nas grandes empresas.

No Brasil, de acordo com a Agência SEBRAE de Notícias (2009), as micro e pequenas empresas representam 99% do total de empresas e respondem por 40% dos empregos de carteira assinada e por cerca de um terço do PIB.

Segundo dados da Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará [2009], exatamente 115.914 empresas estão cadastradas no Estado e, 74,38% (86.219) possuem regime de microempresa ou empresa de pequeno porte.

Ainda que reconhecida sua importância sócio-econômica, o setor encontra sérios obstáculos ao seu crescimento, sustentabilidade e competitividade. Um dos fatos mais preocupantes relacionados às micro e pequenas empresas é o seu alto índice de mortalidade. Segundo a Agência Câmara (2004), o consultor do SEBRAE, Ricardo Tortorella, estima que a taxa de mortalidade das microempresas seja de aproximadamente 50% nos três primeiros anos de funcionamento. No mesmo artigo, o presidente do SEBRAE, Silvano Gianni, atribui à legislação única, feita para grandes e pequenas empresas, a falência das empresas de pequeno porte.

Pela importância e fragilidade das micro e pequenas empresas, o poder público, com a colaboração das entidades que as representam, na busca de aperfeiçoar as normas que regem o tratamento simplificado e favorecido para esse segmento, instituiu a Lei complementar nº 123 em 14 de dezembro de 2006, com efeitos a partir de 1º de julho de 2007, que ficou conhecido como a Lei do Simples Nacional. De acordo com esta, os impostos e contribuições (IRPJ; IPI; CSLL;

COFINS; PIS/PASEP; Cota Patronal; ICMS e ISS) abrangidos por esse regime simplificado, devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, passaram a ser recolhidos mensalmente, mediante documento único de arrecadação do simples nacional. Nesta ocasião, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não puderam mais legislar sobre matérias desse regime simplificado, a não ser em relação às operações sujeitas ao regime de substituição tributária, à antecipação e ao diferencial de alíquotas, cujas normas continuaram individualizadas, próprias de cada ente federativo.

O recolhimento efetuado na forma do parágrafo anterior não eximiu o contribuinte do pagamento do ICMS nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária, à antecipação e ao diferencial de alíquotas. As principais mudanças da nova lei com respeito ao recolhimento do ICMS por parte do Estado dizem respeito a uma mudança efetiva na alíquota líquida cobrada a cada empresa, e ao aumento do limite de receita bruta das empresas como requerimento para inclusão destas neste regime simplificado. Neste último caso, o teto de definição das micro e pequenas empresas do Estado passou a acompanhar o limite estabelecido pela União, o que permitiu que várias empresas mudassem para regimes de contribuição com alíquotas menores.

Esta mudança de regime, principalmente aquelas que mudaram de um regime de contribuição normal para o regime simplificado, provocou também possíveis efeitos econômicos de demanda, pois ao optar por este regime, a empresa deixou de gerar crédito para os seus compradores, o que levantou suspeita sobre os benefícios de se aderir ao regime simplificado sob pena de perder clientes. Portanto, o efeito líquido de ter aderido ao regime especial é uma questão empírica importante, tanto para as micro e pequenas empresas, quanto para o fisco estadual.

Esta dissertação investiga se as empresas que entraram no regime de Simples Nacional após sua vigência em 2007 de fato foram beneficiadas, ou seja, passaram a pagar menos ICMS. Para isso utiliza um modelo de “diferença da diferença” com informações para antes (2006) e depois (2008) da Lei Geral, para três grupos de empresas: i) aquelas que aderiram ao Simples Nacional em 2008 (grupo de tratamento), ii) aquelas que poderiam ter aderido por elegibilidade de receita, mas não o fizeram (grupo de controle 1), e iii) aquelas que não aderiram por declararem receita em 2008 um pouco acima do limite permitido de elegibilidade (grupo de controle 2). Investiga-se o diferencial médio de contribuição em favor do primeiro grupo

utilizando-se micro dados ao nível de empresas providos pela Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará (SEFAZ).

Tanto a análise de regressão por diferença da diferença quanto à utilização de dois grupos de controle são contribuições desta dissertação para a literatura, e está dividida em sete seções, incluindo esta introdução. A segunda seção fala do tratamento diferenciado que é dado às micro e pequenas empresas, enfatizando os aspectos legais até a instituição da Lei do Simples Nacional. A terceira seção expõe de modo sucinto, a Lei Complementar nº 123/2006, fazendo comentários sobre sua abrangência e seus possíveis efeitos fiscais para aqueles que aderiram à mesma. A quarta seção apresenta uma revisão de literatura relacionada aos efeitos de mudanças de legislação para micro e pequenas empresas. A quinta seção detalha a metodologia e a base de dados utilizados nesta avaliação do Simples Nacional, cujos resultados são explorados na seção seguinte. Por fim, a sétima seção traz as principais conclusões e discussões extensivas, que podem ser utilizadas para balizar políticas públicas e/ou fiscais.

2 MICRO E PEQUENA EMPRESA: HISTÓRICO DO TRATAMENTO DIFERENCIADO

As micro e pequenas empresas têm um papel importante na economia brasileira tanto na geração de produto, e principalmente, na geração de emprego. Por isso, elas se constituíram em um dos principais pilares de sustentação da economia brasileira.

Como se trata de organismos frágeis, as tentativas de se estabelecer instrumentos legais para garantir sua competitividade, crescimento e sustentabilidade no mercado sempre esteve em foco, como a Constituição Federal de 1988, a Lei do Simples Federal nº 9.317/1996, a Lei do Estado do Ceará nº 13.298/2003 e, por fim, a Lei do Simples Nacional nº 123/2006.

Inicialmente, a Constituição Federal de 1988, em seus artigos 170 e 179, assegurou tratamento jurídico diferenciado às microempresas (ME's) e empresas de pequeno porte (EPP's) nas esferas da União, do Distrito Federal, dos Estados e dos Municípios, com o objetivo de incentivá-las pela simplificação, com redução ou eliminação, de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias.

Esse tratamento diferenciado, no entanto, só foi instituído pelo Governo Federal através da Lei nº 9.317 de 05/12/1996 que regulamentou o sistema integrado de pagamento de impostos e contribuições das microempresas e empresas de pequeno porte – SIMPLES, que consistia no pagamento unificado do IRPJ; PIS/PASEP; CSLL; COFINS; IPI. Esta Lei facultava aos Estados e Municípios a inclusão do ICMS e ISS neste regime, que seria feito de maneira opcional mediante a celebração de convênio. Caso esta adesão não se concretizasse, os impostos de competência dos Estados e Municípios seriam recolhidos separadamente do SIMPLES FEDERAL.

O Estado do Ceará, assim como os outros estados da federação, não assinou o convênio de adesão ao Simples Federal, optando por editar a Lei nº 13.298/2003, estabelecendo normas diferenciadas próprias para as ME's e EPP's. Desta forma, o sistema simplificado Federal ficou separado do Estadual, sendo as empresas ainda regidas por legislação fragmentada, com menos, mas ainda excesso de tributação e burocracia.

Com relação ao recolhimento de ICMS o tratamento estadual diferenciado era concedido de duas formas: i) pelo meio tradicional com alíquotas diferenciadas para micro e pequenas empresas, e ii) pela própria isenção do tributo com a criação do regime de microempresas sociais¹.

Segundo a Lei estadual, as alíquotas diferenciadas eram aplicadas de acordo com a receita bruta mensal, calculada em UFIECE – Unidade Fiscal de Referência do Ceará, que, em 2006, correspondia a R\$ 2,0160. Além do benefício de alíquotas reduzidas, as ME's e EPP's poderiam aproveitar um percentual dos créditos referentes às compras efetuadas dentro do período de apuração, se houvesse compras. Deduzindo-se da alíquota do ICMS o percentual de crédito a que a ME ou EPP tinha direito, encontramos a alíquota líquida ou carga tributária líquida, conforme demonstrado na Tabela 1.

Tabela 1 - Demonstrativo de alíquotas diferenciadas, crédito e alíquota líquida para as ME's e EPP's antes do Simples Nacional.

Regime de Recolhimento	ME		EPP	
	2006		2006	
Receita Bruta Mensal	Menor ou igual a 2000 Ufirces - R\$ 4.032,00	Maior que 2000 Ufirces - R\$ 4.032,00	Menor ou igual a 8000 Ufirces - R\$ 16.128,00	Maior que 8000 Ufirces - R\$16.128,00
Alíquotas do ICMS	2%	3%	4%	5%
Crédito das Compras	Até 80% do ICMS apurado no período 80% de 2%= 1,6%	Até 80% do ICMS apurado no período 80% de 3%= 2,4%	Até 50% do ICMS apurado no período 50% de 4%= 2%	Até 50% do ICMS apurado no período 50% de 5%= 2,5%
Alíquota Líquida	2%-1,6%= 0,40%	3%-2,4%= 0,60%	4%-2%= 2%	5%-2,5%= 2,5%

Fonte: dados da pesquisa
Elaboração própria

¹ Empresas com receitas brutas anuais até R\$ 40.320,00 (Vide Tabela 2). A criação destes regimes ocorreu mais pelo estímulo a formalização das empresas e entrada no sistema estadual de arrecadação do que propriamente por perspectivas de arrecadação. No entanto, com o Simples Nacional, estas empresas tiveram que migrar para outros regimes com pagamentos efetivos de ICMS estímulo a formalização das empresas e entrada no sistema estadual de arrecadação do que propriamente por perspectivas de arrecadação. No entanto, com o Simples Nacional, estas empresas tiveram que migrar para outros regimes com pagamentos efetivos de ICMS.

Restam mais duas observações a fazer quanto ao crédito na apuração do ICMS das ME's e EPP's: a primeira é que, se o crédito das compras não fosse utilizado em sua totalidade no período de apuração do ICMS, ele deveria ser expurgado, não podendo ser transferido para o período seguinte; a segunda diz respeito ao crédito de ICMS antecipado que, diferentemente do anterior, poderia ser utilizado para zerar o saldo remanescente de ICMS resultante da aplicação da alíquota líquida e também ser aproveitado nos períodos seguintes.

Interessante observar que neste período uma empresa poderia ser classificada como micro ou pequena para o regime do Simples Federal, mas não possuir estes regimentos no recolhimento de ICMS estadual. Isto porque os limites de definição por receita bruta eram diferenciados como mostra a Tabela 2 abaixo.

Tabela 2 - Definições Estaduais e Federais para Micro e Pequenas Empresas antes do Simples Nacional

	Limites Estaduais	Limites – Simples Federal
Microempresas	R\$ 40.320,01 – R\$ 96.768,00	Até R\$ 240.000,00
Empresas de Pequeno Porte	R\$ 96.768,01 – R\$ 403.200,00	R\$ 240.000,01 – R\$ 2.400.000,00

Fonte: dados da pesquisa
Elaboração própria

Com o art. 94 do ADCT – Ato das Disposições Constituições Transitórias iniciou-se o desenho do novo regime unificado. Segundo essa norma esses regimes especiais de tributação para microempresas e empresa de pequeno porte, próprios da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, cessariam.

Amparada no Art. 146, II, d, da Constituição Federal de 1988, foi instituído pela Lei Complementar nº 123/2006, com efeitos a partir de 01/07/2007, o regime único de tributação para as Microempresas e as Empresas de Pequeno Porte, que unificou os impostos da União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

À exceção das operações sujeitas ao regime de substituição tributária, à antecipação e ao diferencial de alíquotas, cujas normas continuaram individualizadas, próprias de cada ente federativo, com o Simples Nacional, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não puderam mais legislar sobre matérias desse regime simplificado.

3 O SIMPLES NACIONAL

A Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006 instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte e revogou a Lei nº 9.317/96 (Lei do SIMPLES) entre outras providências.

A Lei do Simples Nacional ou Lei Geral, como ficou conhecida, teve seus efeitos somente a partir de 01 de julho de 2007. Ela estabeleceu normas gerais em que, a partir da data de sua vigência, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios passariam a dar tratamento diferenciado e favorecido aos contribuintes que fossem enquadrados como microempresas e empresa de pequeno porte. Essa diferenciação de tratamento seria focada principalmente na desburocratização por meio do regime único de arrecadação, na atenuação das obrigações trabalhistas e previdenciárias, e no apoio ao acesso creditício, tecnológico, e associativo.

Criou-se o Comitê Gestor do Simples Nacional composto por oito membros, sendo: quatro da União, dois dos Estados e do Distrito Federal e dois dos Municípios, vinculado ao Ministério da Fazenda, com o fim de deliberar sobre os aspectos tributários.

Segundo a Lei Complementar nº 123/06, para que as empresas fossem chamadas de microempresas ou empresas de pequeno porte, ressalvadas as exceções contidas em seu artigo 3º, parágrafo 4º e das vedações de alguns tipos de prestação de serviço e atividades econômicas constantes no seu art.17, elas tinham que atenderem aos requisitos enumerados abaixo:

- 1) deviam estar registradas nos órgãos competentes dos entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios);
- 2) no caso das microempresas, auferirem, no ano-calendário, receita bruta não superior a R\$ 240.000,00;
- 3) no caso das empresas de pequeno porte, auferirem, no ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 240.000,00 e não superior a R\$ 2.400.000,00.

Com a instituição do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, os impostos e contribuições (IRPJ; IPI; CSLL; COFINS; PIS/PASEP; Cota Patronal; ICMS e

ISS) abrangidos por esse regime, passariam a ser recolhidos mensalmente, mediante documento único de arrecadação do simples nacional (DASN).

É importante ressaltar com relação ao ICMS, que o regime unificado de arrecadação apenas facilitou para o empresário o seu pagamento que agora seria encaminhado à União, que posteriormente repassaria ao Estado sua parte. Portanto, o regime único pode ter sido um mecanismo de desburocratização, mas ainda com pagamentos específicos (alíquotas) para cada imposto².

Para efeito do Simples Nacional, opcionalmente, os Estados puderam adotar sub-limites de R\$ 1.200.000,00 ou 1.800.000,00, desde que sua participação no Produto Interno Bruto brasileiro fosse de até 1% ou acima de 1% e abaixo de 5% do Produto Interno Bruto brasileiro, respectivamente. O Ceará, por exemplo, estabeleceu o limite de R\$ 1.800.000,00.

Com relação aos impostos e contribuições pagos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, o sistema do Simples Nacional continuou vedando o aproveitamento destes como créditos e também não permitia transferências. Este fato foi mais importante para as empresas que estavam em regime normal ao nível estadual, e passaram ao regime simplificado. Estas, portanto, deixaram de gerar crédito para os seus compradores o que pode ter influenciado na sua demanda como será mostrado na próxima seção.

3.1 Efeitos do Simples Nacional na Arrecadação de ICMS

As principais modificações do Simples Nacional com relação à arrecadação de ICMS dizem respeito ao aumento do limite de receita bruta para definição de micro e pequenas empresas, e a própria mudança de alíquota líquida de contribuição do imposto. Estes dois fatores tiveram efeitos diversos a depender do tipo e do regime de recolhimento das empresas antes do Simples Nacional. De uma maneira geral, podemos destacar dois possíveis efeitos para empresas que entraram neste regime: o efeito de mudança de alíquota líquida, e o efeito de redução da demanda por falta de crédito.

² O Apêndice A mostra dois exemplos de como ocorria o cálculo do Simples Nacional.

3.1.1 Mudanças de Alíquotas

As mudanças de alíquotas ocorreram para todas as empresas optantes do Simples Nacional. No entanto, se houve aumento ou diminuição de suas alíquotas líquidas depende do regime de contribuição estadual que estas eram tratadas anteriormente a adoção do regime simplificado. A Tabela 3 detalha as mudanças ocorridas nas alíquotas líquidas das empresas por Receita Bruta entre 2006 e 2008.

Pode-se constatar de uma maneira geral que enquanto as empresas que mantiveram o mesmo regime de ME ou EPP passaram a ter uma alíquota líquida maior, as empresas que mudaram de regime (regime menor de contribuição) passaram a ter uma alíquota líquida menor.

Para ilustrar os efeitos da mudança de alíquotas citada no parágrafo anterior, foram simuladas quatro situações antes e depois do simples nacional referente à apuração do imposto. As situações i) e ii) não contemplam mudança de regime após o ingresso no simples nacional. As situações iii) e iv) ressaltam mudanças de um regime de recolhimento de maior porte para um de menor porte.

i) Considerando uma empresa X que era ME antes do simples nacional e ME depois do simples nacional. Em 2006, apresentou um faturamento bruto mensal de R\$ 2.500,00. Em 2008, teve um faturamento bruto total nos últimos doze meses anteriores ao período de apuração entre R\$ 40.320,01 e R\$ 96.768,00 (limites da ME antes do Simples Nacional) e uma receita bruta mensal de R\$ 2.500,00. Registramos um acréscimo na alíquota líquida de 0,85% depois do simples nacional.

Tabela 3 – Comparação de alíquotas líquidas - ME antes e depois do Simples Nacional

	Alíquota Líquida	ICMS
2006	0,40%	R\$ 10,00
2008	1,25%	R\$ 31,25
Diferença (2008-2006)	0,85%	R\$ 21,25

Fonte: dados da pesquisa
Elaboração própria

ii) Considerando agora uma empresa Y que era EPP antes do simples nacional e EPP depois do simples nacional. Em 2006, apresentou um faturamento bruto mensal de R\$ 2.500,00.

Em 2008, teve um faturamento bruto total nos últimos doze meses anteriores ao período de apuração entre R\$ 360.000,01 e R\$ 403.200,00 (limites da EPP antes do Simples Nacional) e uma receita bruta mensal de R\$ 2.500,00. Registramos um acréscimo na alíquota líquida de 0,56% depois do simples nacional.

Tabela 4 – Comparação de alíquotas líquidas - EPP antes e depois do Simples Nacional

	Alíquota Líquida	ICMS
2006	2,00%	R\$ 50,00
2008	2,56%	R\$ 64,00
Diferença (2008-2006)	0,56%	R\$ 14,00

Fonte: dados da pesquisa

Elaboração própria

Observamos que nos dois exemplos acima as empresas que eram ME e EPP antes do simples nacional e, com a implantação do simples nacional passaram a ME e EPP, respectivamente, e que estavam dentro dessas faixas de faturamento anual, tiveram um acréscimo na alíquota líquida.

iii) Uma empresa Z que era EPP antes do simples nacional e passou a ME depois do simples nacional. Em 2006, apresentou um faturamento bruto mensal de R\$ 2.500,00. Em 2008, teve um faturamento bruto total nos últimos doze meses anteriores ao período de apuração entre R\$ 96.768,01 e R\$ 120.000,00 (limites da EPP antes do Simples Nacional) e uma receita bruta mensal de R\$ 2.500,00. Registramos um decréscimo na alíquota líquida de 0,75% depois do simples nacional.

Tabela 5 – Comparação de alíquotas líquidas - EPP antes e ME depois do Simples Nacional

	Alíquota Líquida	ICMS
2006	2,00%	R\$ 50,00
2008	1,25%	R\$ 31,25
Diferença (2008-2006)	- 0,75%	- R\$ 18,75

Fonte: dados da pesquisa

Elaboração própria

iv) Uma empresa Z que era Normal antes do simples nacional e passou a EPP depois do simples nacional. Em 2006, apresentou um faturamento bruto mensal de R\$ 2.500,00. Em 2008, teve um faturamento bruto total nos últimos doze meses anteriores ao período de apuração entre R\$ 403.200,01 e R\$ 480.000,00 (limites da Normal antes do Simples Nacional) e uma

receita bruta mensal de R\$ 2.500,00. Registramos um decréscimo na alíquota líquida de 0,84% depois do simples nacional.

Tabela 6 – Comparação de alíquotas líquidas - Normal antes e EPP depois do Simples Nacional

	Alíquota Líquida	ICMS
2006	3,40%	R\$ 85,00
2008	2,56%	R\$ 64,00
Diferença (2008-2006)	- 0,84%	- R\$ 21,00

Fonte: dados da pesquisa
Elaboração própria

Por outro lado, as empresas que antes do simples nacional eram EPP e Normais e, depois do simples nacional passaram a ME e EPP, respectivamente, e que estavam dentro dessas faixas de faturamento anual, tiveram uma queda na alíquota líquida.

Com relação às alíquotas, portanto, têm-se então a possibilidade de efeitos contrários do Simples dado que a arrecadação tende a aumentar ou diminuir com a mudança de alíquota que não foi igual para todas as firmas optantes do Simples.

Tabela 7 – Mudanças nas Alíquotas de Contribuição do ICMS Antes e Depois do Simples Nacional (2006 e 2008).

DEMONSTRATIVO DAS ALIQUOTAS POR FAIXA DE FATURAMENTO, CARGA TRIBUTÁRIA LÍQUIDA E VARIAÇÃO											
TABELA SIMPLES NACIONAL- 2008			TABELA ANTES DO SIMPLES -2006			COMPARAÇÃO - ANTES E DEPOIS DO SIMPLES - VARIAÇÃO					
R. B. EM 12 MESES (R\$)	REG	ALÍQ.ICMS	RECEITA BRUTA ANUAL (R\$)	REG	CRÉD.	ALÍQ.ICMS	CARGA TRIB LIQ	VAR	ALÍQ.ICMS	CARGA TRIB LÍQ	VAR
						ANTES DO SIMPLES - 2006			ANTES DO SIMPLES - 2006		
								C - H			C - K
até 120.000,00	ME	1,25%	até 40.320,00	MS	0	0	0,00%	1,25%	0	0,00%	1,25%
até 120.000,00	ME	1,25%	de 40.320,01 a 96.768,00	ME	80%	2%	0,40%	0,85%	3%	0,60%	0,65%
até 120.000,00	ME	1,25%	de 96.768,01 a 120.000,00	EPP	50%	4%	2%	-0,75%	5%	2,50%	-1,25%
de 120.000,01 a 240.000,00	ME	1,86%	de 120.000,01 a 240.000,00	EPP	50%	4%	2%	-0,14%	5%	2,50%	-0,64%
de 240.000,01 a 360.000,00	EPP	2,33%	de 240.000,01 a 360.000,00	EPP	50%	4%	2%	0,33%	5%	2,50%	-0,17%
de 360.000,01 a 480.000,00	EPP	2,56%	de 360.000,01 a 403.200,00	EPP	50%	4%	2%	0,56%	5%	2,50%	0,06%
de 360.000,01 a 480.000,00	EPP	2,56%	de 403.200,01 a 480.000,00	NL	17%	17%	3,40%	-0,84%	17%	3,40%	-0,84%
de 480.000,01 a 600.000,00	EPP	2,58%	de 480.000,01 a 600.000,00	NL	17%	17%	3,40%	-0,82%	17%	3,40%	-0,82%
de 600.000,01 a 720.000,00	EPP	2,82%	de 600.000,01 a 720.000,00	NL	17%	17%	3,40%	-0,58%	17%	3,40%	-0,58%
de 720.000,01 a 840.000,00	EPP	2,84%	de 720.000,01 a 840.000,00	NL	17%	17%	3,40%	-0,56%	17%	3,40%	-0,56%
de 840.000,01 a 960.000,00	EPP	2,87%	de 840.000,01 a 960.000,00	NL	17%	17%	3,40%	-0,53%	17%	3,40%	-0,53%
de 960.000,01 a 1.080.000,00	EPP	3,07%	de 960.000,01 a 1.080.000,00	NL	17%	17%	3,40%	-0,33%	17%	3,40%	-0,33%
de 1.080.000,01 a 1.200.000,00	EPP	3,10%	de 1.080.000,01 a 1.200.000,00	NL	17%	17%	3,40%	-0,30%	17%	3,40%	-0,30%
de 1.200.000,01 a 1.320.000,00	EPP	3,38%	de 1.200.000,01 a 1.320.000,00	NL	17%	17%	3,40%	-0,02%	17%	3,40%	-0,02%
de 1.320.000,01 a 1.440.000,00	EPP	3,41%	de 1.320.000,01 a 1.440.000,00	NL	17%	17%	3,40%	0,01%	17%	3,40%	0,01%
de 1.440.000,01 a 1.560.000,00	EPP	3,45%	de 1.440.000,01 a 1.560.000,00	NL	17%	17%	3,40%	0,05%	17%	3,40%	0,05%
de 1.560.000,01 a 1.680.000,00	EPP	3,48%	de 1.560.000,01 a 1.680.000,00	NL	17%	17%	3,40%	0,08%	17%	3,40%	0,08%
de 1.680.000,01 a 1.800.000,00	EPP	3,51%	de 1.680.000,01 a 1.800.000,00	NL	17%	17%	3,40%	0,11%	17%	3,40%	0,11%

Fonte: dados da pesquisa

Elaboração própria

Notas: R.B.= Receita Bruta; REG = Regime; ALIQ ICMS = Alíquota do ICMS; CRED = Crédito;

CARGA TRIB LIQ = Carga Tributária Líquida; VAR = Variação

Obs.1: Em todas as situações foram considerados os créditos das compras citados na coluna 6. Considerar margem de lucro de 25%.

Obs.2: As alíquotas do ICMS da 3ª coluna referente ao Simples Nacional vêm da tabela constante no anexo da Lei do Simples Nacional (Lei 123/2006).

Obs.3: Nas colunas 7 e 10, 2% e 3% são as alíquotas do ICMS aplicadas às ME's para receita bruta mensal menor ou igual a 2000 Ufirces e maior que 2000 Ufirces, respectivamente.

Obs.4: Nas colunas 7 e 10, 4% e 5% são as alíquotas do ICMS aplicadas às EPP's para receita bruta mensal menor ou igual a 8000 Ufirces e maior que 8000 Ufirces, respectivamente. Obs.5: Nas colunas 9 e 12 foram anotadas as variações na carga líquida (3ª coluna menos 8ª coluna) e (3ª coluna menos 11ª coluna).

3.1.2 Efeito de demanda pela falta de um crédito

Afora o efeito cíclico de mercado, algumas empresas que ingressaram no Simples Nacional também podem ter sentido um efeito de redução da demanda, induzida pela mudança de regime de contribuição.

Antes e depois do simples nacional, a vedação do direito ao crédito em favor do adquirente de produtos oriundos de empresas inseridas em regime simplificado de tributação, sempre existiu. Em virtude disso, os documentos fiscais emitidos por microempresas e empresas de pequeno porte traziam impressos em seu corpo expressões como: em 2006 – “Este documento não gera crédito de ICMS”, em 2008 - “contribuinte optante do simples nacional – este documento não gera crédito”.

Porém, o aumento no limite de faturamento anual para a definição das ME e EPPs fez com que muitas empresas que possuíam regime de recolhimento normal aderissem ao simples nacional. Em consequência disso, as operações efetuadas por estas empresas, que antes do simples eram normais e geravam crédito, agora estavam no regime simplificado de tributação e não davam crédito. Várias empresas neste caso passaram a argumentar que seus clientes migraram para outros fornecedores ou negociaram descontos para compensar a falta de crédito de ICMS. Isso pode ter gerado perda de mercado, diminuição de receita e, conseqüentemente, arrecadação menor.

Portanto, não se pode saber a priori se o ingresso no Simples Nacional pelas empresas do Ceará fez com que estas contribuíssem mais ou menos para o fisco estadual. Esta é uma pergunta que pretende ser respondida nesta dissertação, cuja literatura correlata é demonstrada na próxima seção.

4 REVISÃO DE LITERATURA

Embora o Simples Nacional tenha pouco tempo de vigência alguns artigos tratam seus efeitos das mais diversas maneiras.

O SEBRAE – SP (2008) realizou um estudo do Impacto da “Lei Geral” nas Micro e Pequenas Empresas no Brasil, utilizando como metodologia entrevistas por telefone com uma amostra de 3.097 empresas de todos os estados, visando obter informações sobre conhecimento, adoção, e satisfação com o regime simplificado nacional. Os resultados obtidos foram que 85% das MPE’s responderam que conheciam a nova lei, 75% foram favoráveis, 72% das MPE’s aderiram, e 27% reclamaram de aumento na carga tributária. Este último resultado também variou entre estados. Um dado importante para este estudo foi que 7% das MPE’s dos estados da BA, CE, SC e SE afirmaram que seus clientes solicitaram descontos para compensar a falta de crédito de ICMS.

Pereira (2007), utilizando-se de dados hipotéticos numa simulação de adoção do Simples Nacional, numa comparação entre o Simples Nacional e o Simples Federal, complementado pelo ICMS e o ISS, no Estado de Minas Gerais, observou que, com o novo cenário, dentro de três empresas com faturamento anual de R\$ 120.000,00, R\$ 1.200.000,00 e R\$ 2.400.000,00, as duas primeiras seriam prejudicadas pagando mais imposto. Numa outra simulação, considerando que as três empresas não teriam aderido ao Simples Minas, constatou que somente a primeira empresa foi beneficiada pagando menos imposto.

Azevedo (2008), afirma que houve variação na carga tributária das empresas comerciais com menores níveis de receita bruta, comparando as alíquotas do ICMS antes e depois do Simples Nacional, por faixas de faturamento anual.

Silva (2007) faz inferências que, nas atividades comerciais e industriais, deve haver aumento da carga tributária caso o Estado do Paraná não venha a editar lei concedendo benefício do ICMS às micro e pequenas empresas, e nomina os aumentos abaixo:

- faturamento anual de R\$ 360.000,00 – aumentos no comércio de 23,61% e na indústria de 33,33%;

- faturamento anual de R\$ 1.200.000,00 – aumento no comércio de 5,56% e redução na indústria de 4,18%;

- faturamento anual de R\$ 2.400.000,00 – aumentos no comércio de 2,68% e na indústria de 0,03%.

Já o estudo de Romero (2009) utilizando a média mensal do recolhimento de ICMS, observou que, ao longo do tempo, as empresas do simples nacional mantiveram uma trajetória ascendente de recolhimento de ICMS, com uma média mensal de recolhimento de R\$ 328,00, antes do simples, passando para R\$ 350,00, depois do simples. Por outro lado, as empresas que não optaram pelo simples nacional, apresentaram uma trajetória decrescente, e, portanto, antes do simples, a média mensal de recolhimento era de R\$ 1.066,00, passando a R\$ 919,00, depois do simples. Ele observou também o comportamento temporal do recolhimento por código de atividade das empresas optantes do simples nacional e constatou que os segmentos (4781400 - comércio varejista de artigos do vestuário e acessórios, 4712100 – comércio varejista de mercadorias em geral com predominância de produtos alimentícios, 4744099 – comércio varejista de materiais de construção em geral, 4754701 – comércio varejista de móveis e 4530703 – comércio a varejo de peças e acessórios novos para veículos automotores) apresentaram um aumento de recolhimento no trimestre de implantação do simples nacional, enquanto que as empresas não optantes do simples nacional, dentro dos mesmos segmentos, apresentaram trajetória descendente no recolhimento.

Embora Romero (2009) tenha utilizado o modelo “diferença de diferença” somente pelas médias, nossa pesquisa inovou e trouxe um diferencial, utilizando, além das médias de arrecadação, o modelo econométrico.

O presente estudo contribui para a literatura utilizando o método de regressão por diferença da diferença e adicionando dois grupos de controle para a análise dos efeitos do Simples Nacional na arrecadação de ICMS.

5 METODOLOGIA E BASE DE DADOS

O Simples Nacional causou alterações no cenário das microempresas e empresas de pequeno porte. Essas mudanças, consideradas como eventos exógenos, serão estudadas pelo método de diferenças em diferenças. Este método procura avaliar se as mudanças ocorridas no ambiente institucional afetaram comparativamente mais aqueles para os quais a política foi desenhada (grupo de tratamento), que outros não beneficiados pela mudança na lei (grupos de controle). No presente estudo, pretende-se investigar se as empresas que optaram pelo Simples Nacional após 2007, tiveram um ganho ou perda relativa na arrecadação média em comparação com as outras empresas.

O Quadro 1 abaixo ajuda a entender o aspecto descritivo do método considerando comparações na média de arrecadação das empresas que fazem parte dos grupos de controle e tratamento. Considere que A, B, C e D, sejam arrecadações médias para cada grupo (linha – controle ou tratamento) e período (coluna – antes e depois da Lei Geral).

Quadro 1 – Modelo Descritivo de Diferença da Diferença

GRUPOS	ANTES DO SIMPLES NACIONAL	DEPOIS DO SIMPLES NACIONAL	DIFERENÇAS
Tratamento	A	B	A-B
Controle	C	D	C-D
Diferenças	A-C	B-D	(A-B)-(C-D)

Fonte: Elaboração Própria

Os diferenciais na vertical (A – C) e (B – D) capturam as diferentes características entre os grupos de empresas que optaram (tratamento) ou não (controle) pelo Simples. Por outro lado, os diferenciais (A – B) e (C – D), definem como as arrecadações variaram para cada grupo após a vigência da nova lei. Desta forma, o estimador médio de diferença da diferença Y é dado por (A - B) - (C - D). Ou seja, evidenciam-se os efeitos do Simples Nacional, quando a arrecadação média das empresas que entraram neste regime varia mais que a de outras empresas não beneficiadas.

Embora este tratamento da média de arrecadação para os grupos de empresas seja uma primeira evidência de impacto da lei ela não deve ser considerada como tal por não evidenciar mudanças médias nas arrecadações independentes do volume de receita, e também, por não considerar (controlar) algumas características relevantes das empresas incluídas em cada grupo. Desta forma, é preciso estimar um modelo econométrico de diferença da diferença que reflita a seguinte possibilidade teórica evidenciada no Gráfico 1 abaixo.

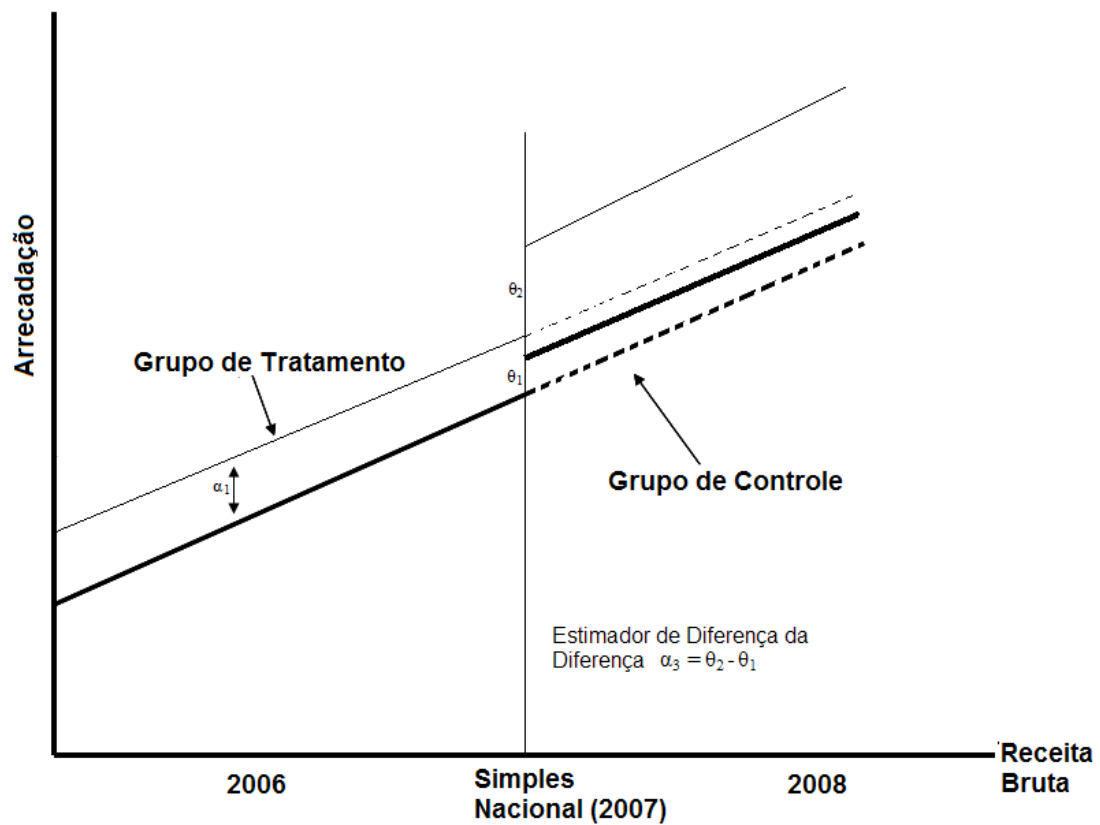


Gráfico 1 - Modelo de Diferença da Diferença para o efeito do Simples Nacional na Arrecadação de ICMS.

Fonte: Elaboração própria

O Gráfico 1 mostra a função de arrecadação do Estado para o conjunto de empresas do grupo de controle e tratamento. É possível que haja um diferencial médio de arrecadação³ entre estes dois grupos antes do Simples Nacional que é dado por α_1 .

Do lado esquerdo do marco do simples nacional temos as informações de 2006 e do lado direito, as de 2008. Com o evento do simples nacional a perspectiva é de que haja uma bonificação na arrecadação para mais ou para menos e, aqui, está registrado como mais. θ_2 e θ_1 representam os aumentos, após o simples nacional, na arrecadação das empresas do grupo de tratamento e do grupo de controle. α_3 é, portanto, o estimador da diferença em diferença e nos informa se os efeitos do simples nacional no grupo de tratamento foi maior ou menor do que no grupo de controle.

O modelo econométrico de diferença da diferença que representaria o Gráfico 1 é proposto por Wooldridge (2007) como⁴:

$$\text{Log}(AICMS) = C + \alpha_1(d_Contr) + \alpha_2(d_08) + \alpha_3(d_Contr * d_08) + \alpha_4(\ln(\text{receita})) + X\gamma + \varepsilon \quad (1)$$

Onde $\text{Log}(AICMS)$ é a arrecadação de ICMS (em Logaritmos); d_08 assume o valor 1 se a informação for de 2008 e 0 se for de 2006; d_Contr tem o valor 1 se for do grupo de controle e 0 caso contrário; $d_Contr*d_08$ é o produto das duas dummies descritas anteriormente; $\ln(\text{receita})$ é a Receita Bruta das empresas (em logaritmos); X são características das empresas, e ε é o erro aleatório. Os parâmetros C , $\alpha(s)$, e γ , são estimados por mínimos quadrados ordinários, com destaque para o α_3 que é o estimador de diferença da diferença. Se este for positivo e estatisticamente significativo, por exemplo, pode-se fazer a inferência que as empresas que aderiram ao Simples Nacional passaram a contribuir em média menos que as do grupo de controle.

³ Neste exemplo, por simplicidade, estar-se pressupondo que os grupos têm a mesma alíquota, dado que esta é dada pela inclinação das retas. O diferencial médio, portanto, seria uma contribuição maior das empresas que não pertencem ao grupo de tratamento, pois estas ganham condições diferenciadas (anuências *lump sum*) por Lei. No modelo empírico, no entanto, assume-se que as elasticidades é que são iguais, dado que o modelo está em log. De fato as elasticidades são semelhantes são baseadas em alíquotas fixas.

⁴ A equação em logaritmo é específica para o estudo de caso deste trabalho.

Nesta dissertação, temos o grupo de tratamento definido pelas empresas que aderiram ao Simples Nacional e dois grupos de controle. O primeiro é formado por empresas que poderiam ter aderido ao Simples Nacional por critério de receita bruta, mas não o fizeram por algum motivo (Controle 1). O segundo contém empresas com recita bruta um pouco acima do limite estadual de elegibilidade para o regime simplificado⁵ (Controle 2).

O objetivo para a eleição dos dois últimos grupos foi dar mais controle à avaliação dos efeitos do simples nacional sobre as empresas do grupo de tratamento, pois o grupo de controle 1 também pode ser afetado pela política, o que não o faz estritamente exógeno, enquanto que o grupo de controle 2 não seria afetado de qualquer maneira pela política.

Desta forma, a regressão estimada nesta dissertação é dada por:

$$\begin{aligned} \text{Log}(AICMS) = & C + \beta_1(d_08) + \beta_2(C1) + \beta_3(C2) + \beta_4(d_08_C1) + \beta_5(d_08_C2) + \\ & + \beta_6(\ln(\text{receita})) + \beta_7(d_08_Inrec) + \beta_8(\text{tempo_mercado}) + \beta_9(\text{Fortal}) + \varepsilon \end{aligned} \quad (2)$$

Onde C1 e C2 são as dummies respectivas para os grupos de controle 1 e 2, e d_08_C1 e d_08_C2 representam suas interações com a variável d_08 definida como antes. Outra modificação neste modelo é a variável d_08_Inrec que é a multiplicação da dummy d_08 com o logaritmo da receita e visa captar mudanças na elasticidade da arrecadação após o simples. Como características das empresas que podem influenciar na arrecadação têm-se duas variáveis: tempo_mercado, que é o tempo em que a empresa está no mercado, e Fortal, que é uma variável dummy igual a 1 se a empresa estiver localizada em Fortaleza e 0 caso contrário. Neste modelo, portanto, os estimadores para β_4 e β_5 são os estimadores de diferença em diferença.

A base de dados que foi utilizada neste estudo foi fornecida pela Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará compreendendo arrecadações e receitas brutas agregadas para os seguintes períodos: 1º de janeiro de 2006 a 31 de dezembro de 2006 (período anterior a implantação do SIMPLES) e 1º de janeiro de 2008 a 31 de dezembro de 2008 (período posterior a

⁵ Empresas com receitas brutas entre R\$ 1.800.000,01 e 2.400.000,00.

implantação do SIMPLES). As empresas incluídas na amostra são todas aquelas com informações para receita bruta e arrecadação de ICMS positivas para estes dois períodos.

Na contabilização da arrecadação do ICMS utilizou-se apenas as seguintes rubricas: 1015 – ICMS Regime Mensal de Apuração, 1023 – ICMS Antecipado, 1031 – ICMS Substituição Entrada Interestadual, 1155 – ICMS do Simples Nacional.

A escolha dessas receitas está diretamente relacionada com a frequência e operações realizadas pelos contribuintes, que poderiam ser mais afetadas pela nova política. O ICMS Regime Mensal de Apuração tem origem na apuração do imposto mensal, compondo a receita das empresas ME's e EPP's, antes do simples nacional, e das empresas Normais. As alíquotas do ICMS passaram por alterações para as firmas que aderiram a esse regime simplificado na mudança de 1015 para 1155. O ICMS Substituição Entrada Interestadual é cobrado no primeiro posto de fiscalização do Estado do Ceará, sempre que a firma adquire um produto de outras Unidades da Federação sujeito a este regime especial de tributação. Aqui mexeu com o crédito de origem, dependendo do remetente ser do simples nacional ou não. O ICMS Antecipado é cobrado na mesma modalidade do ICMS Substituição e se constitui numa diferença entre a alíquota interna do Estado do Ceará e a alíquota praticada nas operações interestaduais e também foi mexido no crédito de origem. O ICMS do Simples Nacional é o imposto pago mensalmente pelas empresas ME e EPP que aderiram ao simples nacional e veio substituir a receita 1015 – ICMS Regime Mensal de Apuração, somente para as empresas inseridas no regime simplificado de tributação.

Os modelos foram estimados para o conjunto de todas as empresas, e segmentados pelos seguintes grupos de atividades econômicas: Indústria, Comércio Atacadista, Peças e Acessórios para Veículos, Armário, Vestuário, Material de Construção, Alimentos e Móveis.

6 RESULTADOS

Os resultados obtidos pelo método “diferenças em diferenças” estão divididos em duas partes. A primeira é a que analisa os efeitos do simples nacional pelas médias das arrecadações. A segunda é a que avalia os efeitos da nova política usando o modelo econométrico.

6.1 Resultados Descritivos para Arrecadações Médias

Para todos os setores econômicos (Tabela 18), o grupo de tratamento composto pelas empresas que optaram pelo Simples Nacional apresentou uma redução na contribuição média de 6,27% (R\$ 304,17) entre 2006 e 2008.

Tabela 8 - Média de Arrecadação (R\$) - Todos os Setores

Empresas	2006	2008	Diferença	Diferença (%)	Dif_Dif (%)
Simples	4847,65	4543,48	-304,17	-6,27	
Controle 1	18342,36	17931,91	-410,45	-2,24	4,04
Controle 2	59921,81	65325,10	5403,29	9,02	15,29

Fonte: dados da pesquisa
Elaboração própria

O grupo de controle 1, composto pelas empresas que poderiam optar pelo Simples Nacional e não o fizeram por qualquer motivo que seja, também apresentou uma redução de contribuição média de 2,24% (R\$ 410,45), ou seja, apresentou redução menor na contribuição média que as empresas que aderiram ao Simples Nacional, o que evidencia que a diferença da diminuição da contribuição média favoreceu um pouco mais as empresas que optaram pelo Simples Nacional. O grupo de controle 2, composto pelas empresas não optantes do Simples Nacional com faturamento superior a R\$ 1.800.000,00 apresentou um aumento de contribuição de 9,02% (R\$ 5.403,29), o que aumenta ainda mais os ganhos comparativos das empresas do Simples Nacional.

Tabela 9 - Média de Arrecadação (R\$) - Indústria

Empresas	2006	2008	Diferença	Diferença (%)	Dif_Dif (%)
Simples	6809,71	5699,34	-1110,37	-16,31	
Controle 1	15732,15	12917,92	-2814,23	-17,89	-1,58
Controle 2	50986,28	58867,51	7881,23	15,46	31,76

Fonte: dados da pesquisa
Elaboração própria

No segmento da indústria (Tabela 9), o grupo de tratamento e o grupo de controle 1 apresentou reduções na contribuição média de 16,31% e 17,89%, respectivamente, apontando uma diferença na contribuição média das empresas não optantes do Simples Nacional de 1,58% em relação às que optaram pelo Simples Nacional, implicando que, com o regime simplificado de tributação, as empresas do grupo de controle 1 ficaram em uma melhor situação. Por outro lado, a contribuição média das indústrias do grupo de controle 2 aumentou em 15,46% (R\$ 7.881,23).

Tabela 10 - Média de Arrecadação (R\$) - Comércio Atacadista

Empresas	2006	2008	Diferença	Diferença (%)	Dif_Dif (%)
Simples	15263,21	14756,07	-507,14	-3,32	
Controle 1	35559,68	40442,94	4883,26	13,73	17,06
Controle 2	72708,11	88541,03	15832,92	21,78	25,10

Fonte: dados da pesquisa
Elaboração própria

No setor de comércio atacadista (Tabela 10), as empresas que aderiram ao regime simplificado de tributação, foram as mais favorecidas com o Simples Nacional, visto que, o grupo de tratamento apresentou uma queda de 3,32% (R\$ 507,14) na arrecadação média, cujo índice de redução foi reforçado ainda mais pelo aumento da contribuição média dos outros dois grupos, controle 1 e controle 2, 13,73% e 21,78%, respectivamente.

Tabela 11 - Média de Arrecadação (R\$) - Varejo - Peças e Acessórios Veículos

Empresas	2006	2008	Diferença	Diferença (%)	Dif_Dif (%)
Simplex	4735,19	3752,43	-982,76	-20,75	
Controle 1	16952,76	8391,48	-8561,28	-50,50	-29,75
Controle 2	16480,40	13122,04	-3358,36	-20,38	0,38

Fonte: dados da pesquisa
Elaboração própria

Já no setor varejista de peças e acessórios para veículos, a arrecadação média caiu para todos os grupos nos seguintes percentuais: grupo de tratamento 20,75% (R\$ 982,76), grupo de controle 1, 50,50% (R\$ 8.561,28) e grupo de controle 2, 20,38% (R\$ 3.358,36). Com o Simples Nacional, todos os grupos ganharam, podendo-se ressaltar o percentual de ganho de redução de 29,75 na contribuição média das empresas não optantes do Simples Nacional em relação às empresas do Simples Nacional.

Tabela 12 - Média de Arrecadação (R\$) - Varejo - Armarinho

Empresas	2006	2008	Diferença	Diferença (%)	Dif_Dif (%)
Simplex	3579,79	3503,73	-76,06	-2,12	
Controle 1	30925,74	19726,11	-11199,63	-36,21	-34,09
Controle 2	231635,90	218817,80	-12818,10	-5,53	-3,41

Fonte: dados da pesquisa
Elaboração própria

Assim como o setor de peças e acessórios, no comércio varejista de armarinho, todos os grupos se beneficiaram com a implantação do Simples Nacional, pois as contribuições médias de cada grupo foram reduzidas em: grupo de tratamento 2,12% (R\$ 76,06), grupo de controle 1 36,21% (R\$ 11.199,63) e grupo de controle 2 5,53% (R\$ 12,818,10).

Tabela 13 - Média de Arrecadação (R\$) - Varejo - Vestuário

Empresas	2006	2008	Diferença	Diferença (%)	Dif_Dif (%)
Simplex	5821,90	5693,74	-128,16	-2,20	
Controle 1	26161,88	28659,18	2.497,30	9,54	11,74
Controle 2	128140,4	139231,7	11.091,30	34,40	36,60

Fonte: dados da pesquisa
Elaboração própria

As empresas que optaram pelo simples nacional do setor do vestuário tiveram uma redução de 2,20% (R\$ 128,16) na arrecadação média, enquanto que os outros dois grupos tiveram alta na arrecadação média de 9,54% (R\$ 2.497,30) para o controle 1 e 34,40% (R\$ 11.091,30) para o controle 2.

Tabela 14 - Média de Arrecadação (R\$) - Varejo – Material de Construção

Empresas	2006	2008	Diferença	Diferença (%)	Dif_Dif (%)
Simplex	4764,39	6296,30	1.531,91	32,15	
Controle 1	10449,35	13006,07	2.556,72	24,46	-7,69
Controle 2	55970,02	97471,29	41.501,27	74,14	41,99

Fonte: dados da pesquisa
Elaboração própria

Com relação ao segmento de material de construção nenhum dos grupos foi beneficiado com o simples nacional, pois tiveram sua arrecadação média aumentada em: grupo de tratamento, 32,15% (R\$ 1.531,91); grupo de controle 1, 24,46% (R\$ 2.556,72); grupo de controle 2, 74,14% (R\$ 41.501,27).

Tabela 15 - Média de Arrecadação (R\$) - Varejo – Alimentos

Empresas	2006	2008	Diferença	Diferença (%)	Dif_Dif (%)
Simplex	1246,36	712,04	-534,32	-42,87	
Controle 1	2535,49	1632,42	-903,07	-35,61	7,26
Controle 2	20652,59	9540,29	-11.112,30	-53,80	-10,93

Fonte: dados da pesquisa
Elaboração própria

O efeito da política no setor dos alimentos foi contrário ao efeito no setor de material de construção em que todos os grupos foram beneficiados, reduzindo a arrecadação média: grupo de tratamento – 42,87% (- R\$ 534,32), grupo de controle 1 –35,61% (-R\$ 903,07) e grupo de controle 2 –53,80% (-R\$ 11.112,30).

Tabela 16 - Média de Arrecadação (R\$) - Varejo – Móveis

Empresas	2006	2008	Diferença	Diferença (%)	Dif_Dif (%)
Simplex	8443,77	9775,32	1.331,55	15,76	
Controle 1	20877,53	22519,53	1.642,00	7,86	-7,90
Controle 2	142709,3	86571,15	-56.138,15	-39,33	55,09

Fonte: dados da pesquisa
Elaboração própria

O setor de móveis registrou um aumento na receita média do grupo de tratamento de 15,76% (R\$ 1.331,55) e do grupo de controle 1 de 7,86% (R\$ 1.642,00). Por outro lado, o grupo de controle 2 registrou uma queda substancial de -39,33% (-R\$ 56,138,15).

As análises descritivas das médias diretas das arrecadações, no entanto, não permitem uma qualificação maior de impacto do Simplex, pois não permitem verificar efeitos de médias controlando para o nível de receita bruta das empresas. Esta verificação de aumento das arrecadações médias além da contribuição normal de alíquota por receita bruta pode ser apurada no modelo econométrico.

6.2 Resultados Econométricos

Os resultados dos modelos econométricos estão expostos na Tabela 17. Vale salientar que nas nove estimações foi utilizada a matriz robusta covariância (White) para se corrigir o problema da heteroscedasticidade detectado em todos os modelos.

Considerando o agregado, houve um impacto do Simplex Nacional na arrecadação das ME's e EPP's. Na avaliação média, as empresas que optaram pelo simples nacional passaram a pagar menos 25,24% do que as empresas do grupo de controle 1, embora, individualmente, alguma empresa tenha passado a pagar mais imposto⁶. Por outro lado, com relação ao grupo de controle 2 não houve diferença estatisticamente significativa.

No entanto, a análise desagregada por setores mostrou diferenças significantes com relação ao impacto. O resultado não indicou uma consistência entre todos os setores. Cada setor

⁶ Resultados marginais encontrados a partir da seguinte fórmula $(e^{Coeficiente} - 1) \times 100$

teve sua particularidade. Houve impacto significativo na indústria, no comércio atacadista e nos alimentos, mas não houve para os outros setores analisados.

Em relação ao grupo de controle 1, as empresas do setor de indústria recolheram menos 31,85%, as do setor de comércio atacadista, menos 27,72% e as do setor de alimentos, menos 39,55%.

As evidências das análises das médias, na comparação do grupo de tratamento e do grupo de controle 1, confirmaram também serem menores no setor de indústria de 1,58% e menores no setor de comércio atacadista de 17,05, mas não nas proporções da análise econométrica.

A variável $\log(\text{receita})$ apresentou impacto positivo e significativo em todas as regressões estimadas como é de se esperar, principalmente, em um processo de arrecadação com alíquotas ascendentes por receita.

Em relação ao tempo de mercado, constatou-se que esta variável mostrou-se insignificante apenas para as empresas atuantes nos setores peças e acessórios para veículos, armarinho e material de construção. Quando se analisou todos os setores conjuntamente, verificou-se que tal variável apresentou um impacto negativo na arrecadação do ICMS, ao passo que, separadamente, o impacto foi positivo quando significativo.

O fato de a empresa estar localizada em Fortaleza, em geral, apresentou influência positiva sobre a arrecadação de ICMS. Há de se destacar a não significância dessa variável para os segmentos da indústria, armarinho, material de construção e moveis e o efeito negativo e significativo sobre a arrecadação quando se considera apenas o setor de vestuário. Este resultado pode estar refletindo o aumento recente da informalidade no setor de vestuário em Fortaleza.

Tabela 17 - Regressão de Arrecadação de ICMS (em Ln)

	Todos	Indústria	Comércio Atacadista	Peças e Acessórios Veículos	Armarinho	Vestuário	Material Construção	Alimentos	Móveis
d_2008	0.7590** (7.67)	0.3444 (1.25)	-0.1058 (0.18)	0.4674 (0.75)	0.1981 (0.52)	0.2898 (1.09)	0.5180 (1.38)	3.7753** (17.85)	-0.1684 (0.28)
control1	0.1477** (4.77)	-0.2653** (3.19)	-0.0250 (0.23)	0.3959+ (1.91)	0.5764** (3.42)	0.2816** (3.53)	0.0017 (0.01)	0.0543 (0.89)	-0.0472 (0.54)
control2	-0.2662+ (1.78)	0.1824 (0.87)	0.2403 (1.04)	-0.2950 (0.37)	1.2160** (8.42)	0.4760** (2.88)	0.6347** (3.68)	0.3804 (1.36)	0.3711 (1.56)
d_08_c1	0.2251** (5.35)	0.2765* (2.50)	0.2447+ (1.66)	-0.1404 (0.51)	0.0153 (0.08)	0.0707 (0.66)	0.2262 (1.22)	0.3333** (3.65)	0.1177 (0.91)
d_08_c2	0.1153 (0.55)	0.3225 (1.09)	0.1761 (0.52)	0.3023 (0.32)	-0.3657 (1.37)	-0.3104 (1.03)	0.2116 (0.98)	0.1411 (0.33)	-0.4160 (1.25)
ln_receita	0.9509** (127.88)	0.9458** (48.77)	0.8179** (22.01)	0.7175** (16.01)	1.0650** (33.32)	1.0612** (50.13)	1.0125** (38.09)	1.1358** (69.95)	0.9248** (21.06)
d_08_lnreceit	-0.0870** (9.73)	-0.0528* (2.21)	-0.0132 (0.28)	-0.0678 (1.22)	0.0005 (0.01)	-0.0276 (1.14)	-0.0434 (1.30)	-0.3833** (20.11)	0.0127 (0.25)
Tempo_mercado	-0.0023** (3.18)	0.0133** (6.67)	0.0079+ (1.68)	-0.0031 (0.70)	0.0002 (0.10)	0.0140** (8.64)	-0.0009 (0.45)	0.0093** (8.01)	0.0127** (4.53)
FORTAL	0.4474** (36.48)	-0.0133 (0.42)	0.5607** (7.51)	0.5228** (6.99)	0.0593 (1.13)	-0.3007** (9.82)	0.0040 (0.10)	0.1328** (4.74)	-0.0499 (0.97)
Constant	-3.7240** (44.80)	-3.5862** (16.02)	-1.8190** (4.00)	-1.4573** (2.88)	-4.3654** (12.82)	-3.9653** (17.09)	-3.9325** (12.95)	-6.7696** (37.29)	-2.3342** (4.57)
Observations	74700	8445	2401	2042	3632	7957	4502	17037	2174
R-squared	0.47	0.52	0.41	0.33	0.61	0.67	0.59	0.47	0.67

Fonte: dados da pesquisa

Elaboração própria

*Notas: i) Estatística z - robusto entre parênteses.

ii) (+) significativa a 10%; (*) significativa a 5%; (**) significativa a 1%

7 CONCLUSÃO

Esta dissertação se propôs a analisar os impactos do Simples Nacional na arrecadação tributária das empresas cearenses, mais especificamente no recolhimento tributário do ICMS. Para isto utilizou o método de diferenças das diferenças onde o grupo de tratamento formado por empresas que aderiram ao sistema simplificado foi contrastado com dois outros grupos de controle: i) empresas que tinham elegibilidade por receita, mas não o fizeram, e ii) empresas com receitas brutas um pouco acima do limite de elegibilidade para este regime de tributação. Os modelos econométricos foram estimados em agregado e por setores de atividade para verificar efeitos setoriais do Simples Nacional.

Considerando o agregado, houve um impacto do Simples Nacional na arrecadação das ME's e EPP's. A análise da variação percentual nos coeficientes que descrevem os efeitos da diferença em diferença revelou que, para todos os setores, observou-se que as empresas optantes pelo SIMPLES passaram a recolher 25,24% menos do que as empresas pertencentes ao grupo de controle 1. A mesma análise para o grupo de controle 2 não se mostrou estatisticamente robusta.

Uma explicação para este resultado é que as empresas do simples nacional passaram a pagar menos ICMS em relação ao grupo de controle 1 devido a expansão da definição de ME e EPP, em que, empresas que possuíam regime de recolhimento normal antes do simples, passaram a EPP após o simples; e, outras que eram EPP antes do simples, migraram para ME após o simples, reduzindo sua alíquota líquida. Esta hipótese demanda então trabalhos complementares de impacto de arrecadação por tipo de recolhimento.

A análise desagregada dos setores, no entanto, não indicou uma homogeneidade deste resultado, pois, cada setor teve sua particularidade. Houve impacto significativo na indústria, no comércio atacadista e nos alimentos, mas não houve para os outros setores analisados.

O que pode também ter influenciado positivamente nos setores da indústria e do comércio atacadista em relação aos demais segmentos foi a quantidade maior de empresas desses setores que possuíam regime normal de tributação antes do Simples Nacional e migraram para um regime de menor porte numa movimentação vertical, reduzindo a carga tributária líquida. Porém, essa investigação fica para outras pesquisas.

Em relação ao grupo de controle 1, as empresas do setor de indústria recolheram menos 31,85%, as do setor de comércio atacadista, menos 27,72% e as do setor de alimentos, menos 39,55%.

Os resultados também mostraram empresas localizadas em Fortaleza recolhem, em média, 55,27% a mais do que as empresas localizadas no interior do Estado.

Em tempo, vale ressaltar que a Lei nº 128 de 19 de dezembro de 2008, alterou a Lei nº 123/2006 do Simples Nacional e, utilizando-se da Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional nº 50/2008, corrigiu o impedimento da transferência de crédito que causou o “efeito de demanda pela falta de um crédito“. Criou também o MEI – Micro Empreendedor Individual na tentativa de formalizar os trabalhadores autônomos.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei n.123, de 14 Dez. 2006. Institui o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 14 de dez. 2006. Disponível em: < <http://portal.in.gov.br>>. Acesso em: 20 de setembro de 2009.

_____. Lei n.128, de 19 Dez. 2008. Altera a Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 19 de dez. 2008. Disponível em: < <http://portal.in.gov.br>>. Acesso em: 20 de setembro de 2009.

_____. Lei 9.317, de 05 Dez. 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. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 05 de dez. 1996. Disponível em: < <http://portal.in.gov.br>>. Acesso em: 20 de setembro de 2009.

_____. Lei n.13.398, de 02 Abril 2003. Estabelece tratamento diferenciado, simplificado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte e dá outras providências. **Palácio do Governo do Estado do Ceará**, Fortaleza, 2003.

SANTANA, Maristela. Sebrae defende aprovação da lei das microempresas. **Agência Câmara**, Brasília, 19 de maio de 2004. Disponível em: <<http://www.direito2.com.br>>. Acesso em: 20 de setembro de 2009.

PEREIRA, Milton da Silva. **Simples Nacional**: Uma análise dos efeitos financeiros nas Micro e Pequenas Empresas. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br>>. Acesso em: 20 de setembro de 2009.

AZEVEDO, Eduardo Araújo. **Simples Nacional**: Principais problemas decorrentes de sua implementação no Estado do Ceará. Disponível em: < <http://www.crc-ce.org.br/crcnovo>>. Acesso em: 25 de setembro de 2009.

SILVA, Marcelo Henrique. **A verdade verdadeira do Simples Nacional**. Disponível em: < <http://jus2.uol.com.br>>. Acesso em: 25 de setembro de 2009.

ROMERO, Tarso Espíndola. **Simples Nacional**: Repercussão na arrecadação do ICMS nas empresas cearenses. 2009. 44 p. Dissertação (Bacharelado em Mestre em Economia do Setor Público). Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Universidade Federal do Ceará.

WOODRIDGE, Jeffrey M. **Introductory Econometrics**. Manson: Thomson South-Western, 2006.

APÊNDICE A – Exemplos de Cálculo do Imposto no Simples Nacional

A base de cálculo do imposto a ser recolhido pelas empresas optantes do simples nacional era a receita bruta auferida no mês, devendo o contribuinte separar as receitas de: revenda de mercadorias; venda de mercadorias industrializadas; prestação de serviços, bem como a de locação de bens móveis; vendas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária; exportação de mercadorias para o exterior. Tal distribuição se justificava pelo fato da agregação de oito impostos, que seriam distribuídos de acordo com a competência de cada um.

A alíquota do imposto era progressiva e seria determinada tomando-se por base as faixas de receita bruta acumulada dos últimos doze meses anteriores ao período de apuração. No caso de início de atividades, adotar-se-ia a proporcionalidade ao número de meses de atividade no período.

As alíquotas também eram diferenciadas segundo o segmento de atuação: comercial (de 4% a 11,61%), industrial (de 4,5% a 12,11%), locação de bens móveis e prestações de serviços, contidos nos anexos de I a V da Lei Complementar nº 123/2006. Os detalhes das tabelas para o setor de comércio e o setor de indústria citadas nesse e no parágrafo anterior podem ser vistos nas tabelas 1 e 2, respectivamente.

A título de exemplo, a seguir, optou-se por simular a apuração do imposto de uma empresa do segmento de comércio e outra do segmento de indústria, ambas optantes do simples nacional:

Atividade de Comércio: Não havendo substituição tributária de nenhum dos impostos, considerando que a empresa X do Ceará apresentou receita bruta acumulada nos últimos doze meses anteriores a dezembro de 2008 de R\$ 150.000,00 e que suas vendas em dezembro/2008 totalizaram R\$ 10.000,00, a composição do imposto do simples nacional ficaria da seguinte forma:

1º - Na tabela 3 o valor de R\$ 150.000,00 de receita bruta acumulada nos últimos doze meses anteriores a dezembro de 2008 corresponde à faixa de R\$ 120.000,00 a R\$ 240.000,00 e a uma alíquota de 5,47%, percentual distribuído da seguinte forma:

Tabela 18 – Demonstrativo de apuração do imposto de uma empresa optante do Simples Nacional do segmento de comércio.

Alíquotas	Impostos Federais	Imposto Estadual	Totais
0%	IRPJ		R\$ 0,00
0,36%	CSLL		R\$ 36,00
1,08%	COFINS		R\$ 108,00
0%	PIS/PASEP		R\$ 0,00
2,17%	INSS		R\$ 217,00
1,86%		ICMS	R\$ 186,00
Totais			R\$ 547,00

Fonte: elaboração própria

Atividade de Indústria: Não havendo substituição tributária de nenhum dos impostos, considerando que a empresa X do Ceará apresentou receita bruta acumulada nos últimos doze meses anteriores a dezembro de 2008 de R\$ 150.000,00 e que suas vendas em dezembro/2008 totalizaram R\$ 10.000,00, a composição do imposto do simples nacional ficaria da seguinte forma:

1º - Na tabela 4 o valor de R\$ 150.000,00 de receita bruta acumulada nos últimos doze meses anteriores a dezembro de 2008 corresponde à faixa de R\$ 120.000,00 a R\$ 240.000,00 e a uma alíquota de 5,97%, percentual distribuído da seguinte forma:

Tabela 19 - Demonstrativo de apuração do imposto de uma empresa optante do Simples Nacional do segmento de indústria.

Alíquotas	Impostos Federais	Imposto Estadual	Totais
0%	IRPJ		R\$ 0,00
0,36%	CSLL		R\$ 36,00
1,08%	COFINS		R\$ 108,00
0%	PIS/PASEP		R\$ 0,00
2,17%	INSS		R\$ 217,00
1,86%		ICMS	R\$ 186,00
0,50%	IPI		R\$ 50,00
Totais			R\$ 597,00

Fonte: elaboração própria

Note que a diferença da apuração do imposto do setor de comércio para o da indústria é que, neste último foi acrescido o IPI.