

QUALIDADE DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS NO BRASIL: O SIMPLES NACIONAL

2ª edição

Leonel
Cesarino
Pessoa
e
Samuel
Pessoa
organização

 FGV DIREITO SP

A SÉRIE PESQUISA DIREITO GV TEM COMO OBJETIVO PUBLICAR PESQUISAS E TEXTOS DEBATIDOS NA ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO DA FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS. A SELEÇÃO DOS TEXTOS É DE RESPONSABILIDADE DA COORDENADORIA DE PUBLICAÇÕES.

QUALIDADE DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS NO BRASIL: O SIMPLES NACIONAL

2ª edição

Leonel Cesarino Pessôa

Samuel Pessôa

(Organização)

ESTA OBRA ESTÁ LICENCIADA SOB A LICENÇA CREATIVE COMMONS ATRIBUIÇÃO NÃO COMERCIAL 4.0 INTERNACIONAL (CC BY-NC 4.0), EXCETO ONDE ESTIVER EXPRESSO DE OUTRO MODO, PERMITINDO-SE CÓPIAS E REPRODUÇÕES, NO TODO OU EM PARTE, DESDE QUE PARA FINS NÃO COMERCIAIS E COM IDENTIFICAÇÃO DA FONTE.

EDITORA-CHEFE

CLARISSA PITERMAN GROSS

EDIÇÃO

LYVIA FELIX

PREPARAÇÃO DE TEXTOS

TEREZA GOUVEIA

PROJETO GRÁFICO

MARCELO GUERREIRO (ULTRAVIOLETA DESIGN)

EDITORACÃO E CAPA

GLOBALTEC EDITORA LTDA.

IMAGEM DA CAPA

DESIGNED BY SNOWING / FREEPIK.

Qualidade dos gastos tributários no Brasil [recurso eletrônico] : o Simples Nacional / Leonel Cesarino Pessôa e Samuel Pessôa (organização) - 2.ed. - São Paulo : FGV Direito SP, 2022.
112 p. - (Pesquisa Direito GV)

ISBN: 978-65-87355-29-0

1. Simples (Imposto). 2. Direito tributário - Brasil. 3. Pequenas e médias empresas - - Impostos - Brasil.
4. Direito comparado. I. Pessôa, Leonel Cesarino. II. Pessôa, Samuel. III. Fundação Getulio Vargas.

CDU 34:336.2(81)

Ficha catalográfica elaborada por: Cristiane de Oliveira CRB SP-008061/O
Biblioteca Karl A. Boedecker da Fundação Getulio Vargas - SP

FGV DIREITO SP

COORDENADORIA DE PUBLICAÇÕES

RUA ROCHA, 233, 11º ANDAR

BELA VISTA - SÃO PAULO - SP

CEP: 01330-000

TEL.: (11) 3799-2172

E-MAIL: PUBLICACOES.DIREITOSP@FGV.BR

DIREITOSP.FGV.BR

SOBRE OS AUTORES

LEONEL CESARINO PESSÔA

GRADUADO EM DIREITO E EM FILOSOFIA PELA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO (USP). DOUTOR EM DIREITO PELA USP. FOI *VISITING SCHOLAR* NA NEW SCHOOL FOR SOCIAL RESEARCH, NA UNIVERSITÀ COMMERCIALE LUIGI BOCCONI, NA UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI MILANO. É PROFESSOR NO PROGRAMA DE MESTRADO PROFISSIONAL, NA GRADUAÇÃO E PESQUISADOR NA COORDENADORIA DE PESQUISA JURÍDICA APLICADA DA ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO DA FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS (FGV DIREITO SP). FOI JUIZ DO TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS DA SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DE SÃO PAULO (2012-2019).

ALEXANDRE EVARISTO PINTO

DOUTOR E MESTRE EM DIREITO PELA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO (USP). GRADUADO EM DIREITO PELA UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE E EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS PELA USP. CONSELHEIRO TITULAR DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS (CARF). CONSELHEIRO TITULAR NO CONSELHO MUNICIPAL DE TRIBUTOS DA CIDADE DE SÃO PAULO/SP (CMT/SP). JUIZ SUPLENTE DO TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS DO ESTADO DE SÃO PAULO (TIT/SP). COORDENADOR DO MBA DE IFRS DA FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS (FIPECAFI). PROFESSOR ASSISTENTE NOS CURSOS DE ESPECIALIZAÇÃO E ATUALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO DO INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO (IBDT). PESQUISADOR DO NÚCLEO DE DOCENTES PERMANENTES DO MESTRADO PROFISSIONAL EM CONTROLADORIA E FINANÇAS DA FIPECAFI.

DANIEL ZUGMAN

GRADUADO EM DIREITO PELA UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ (UFPR). MESTRE EM DIREITO DOS NEGÓCIOS PELA FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS (FGV). PROFESSOR DE CURSOS DE PÓS-GRADUAÇÃO NA FGV, NO INSPER E NO IBMEC. PESQUISADOR NO NÚCLEO DE TRIBUTAÇÃO DO INSPER. ADVOGADO EM SÃO PAULO.

SAMUEL PESSÔA

GRADUADO E MESTRE EM FÍSICA PELA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO (USP). DOUTOR EM ECONOMIA PELA USP. PESQUISADOR DO INSTITUTO BRASILEIRO DE ECONOMIA (IBRE/FGV) E DA JULIUS BAER FAMILY OFFICE (JBFO).

LUIZ FELIPE TAUNAY FERREIRA

GRADUADO EM ECONOMIA PELA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO (USP) E EM ADMINISTRAÇÃO DE EMPRESAS PELA FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS (FGV). MESTRE EM ECONOMIA PELA USP.

SUMÁRIO EXECUTIVO

O que se convencionou chamar de renúncia fiscal ou gasto tributário compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

No Brasil, os gastos tributários foram crescendo com o passar dos anos. Na esfera federal, eles correspondiam a R\$ 77 bilhões, em 2006. Em 2010, passaram a R\$ 135 bilhões, em 2016, a 270 bilhões e estimam-se gastos de R\$ 305 bilhões em 2019. O principal desses gastos é com o Simples Nacional. Com relação aos tributos federais, esse gasto remontava a R\$ 36.315 bilhões em 2010, passou a R\$ 77.269 bilhões em 2016 e é estimado em R\$ 86,5 bilhões em 2019. Esse montante representa 28,45% do total dos gastos tributários federais do Brasil. Com relação à esfera estadual, a título de exemplo, o estado de Minas Gerais previu um gasto com o Simples da ordem de R\$ 2.289 bilhões para 2019.

Há um grande debate hoje sobre como reduzir o gasto público. Contudo, esse debate ainda entra pouco no mérito da qualidade dos gastos tributários que são, ainda hoje, muito pouco avaliados. O presente trabalho tem por objetivo contribuir para a avaliação do programa do Simples Nacional a partir de apresentação e análise de alguns parâmetros.

Em primeiro lugar, são identificadas as razões apresentadas para fundamentar o tratamento diferenciado assegurado pelo programa. Ainda que algumas leis indicassem o combate à informalidade e ao desemprego como motivações fundamentais, os debates que antecederam a promulgação das diversas leis mostram como muitos argumentos se misturam para justificar a diferenciação no tratamento.

Três foram os parâmetros principais apresentados e analisados: os poucos estudos publicados no Brasil sobre o programa, a literatura internacional sobre tratamento diferenciado e a legislação de outros seis países: Estados Unidos, Reino Unido, Portugal, Coreia, Israel e Canadá. Muitos dos argumentos utilizados nos debates parlamentares no Brasil correspondem aos fundamentos utilizados pela literatura internacional para justificar a diferenciação.

Em primeiro lugar, é muito comum, no debate público, ouvir-se que, em função de as micro e pequenas empresas (MPEs) serem responsáveis por um

vasto número de empregos – que em boa parte das economias supera a casa dos 90 por cento –, o tratamento diferenciado se justificaria. No entanto, não se trata de saber se as MPEs têm maior faturamento ou são atualmente responsáveis por um maior volume de empregos que as grandes empresas em termos absolutos, mas de saber se um investimento adicional por parte de uma MPE, sem o tratamento diferenciado, é capaz de criar mais empregos que um investimento equivalente feito por uma grande empresa.

A literatura internacional indica que uma geração de empregos em maior escala pode acontecer com MPE mais novas e de determinados setores, mas o tamanho menor, por si só, não aparece como o fator determinante para a maior criação de empregos. Os poucos estudos publicados no Brasil que avaliaram empiricamente os efeitos dos programas de simplificação apontam na mesma direção: ainda que se reconheça ter havido aumento de emprego no comércio varejista com a criação do Simples Federal, em 1996, e também quando da criação da figura do Microempreendedor Individual (MEI), em 2009, se analisada a relação custo-benefício, os custos desses programas em termos de perda de arrecadação superam as novas receitas.

Um segundo argumento utilizado na defesa do tratamento diferenciado é uma suposta maior capacidade de inovação das MPEs que das grandes empresas. Capacidade de promover inovação justifica efetivamente tratamento diferenciado em função das externalidades positivas que gera.

Entre os países pesquisados, as legislações do Canadá, de Portugal e do Reino Unido contêm dispositivos que preveem tratamento diferenciado para as MPE em função da sua aptidão para inovar, mas esse não é o caso do Brasil. Neste país, o tratamento diferenciado para a inovação é destinado às grandes empresas optantes pelo regime do lucro real. Portanto, suposta maior capacidade para inovar não pode ser justificativa o tratamento diferenciado promovido pelo Simples.

O terceiro argumento que aparece na literatura internacional é a regressividade dos custos de conformidade à tributação. Ainda que esses custos possam não ser, em termos absolutos, regressivos, eles são regressivos se tomados como função da receita. Tanto a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), quanto a União Europeia reconhecem a necessidade de redução dos custos de conformidade para as MPEs em função da sua regressividade. No Brasil, a complexidade do sistema e das obrigações acessórias tornam o problema dos custos de conformidade ainda mais grave que nos outros países.

Nesse sentido, o Simples tem, no Brasil, um papel positivo e relevante ao reduzir os custos de conformidade à tributação para MPes. No entanto, se o propósito do tratamento diferenciado for corrigir a maneira desproporcional com que os custos de conformidade atingem as MPes, o caminho mais adequado seria reduzir os próprios custos de conformidade, mas não a carga tributária.

Em síntese, o tratamento tributário diferenciado a toda e qualquer MPE pode acabar beneficiando empresas não competitivas e não gerando emprego ou outro ganho social adicional que compense a perda de arrecadação com o programa, que, no Brasil, atinge montante elevadíssimo e não está em sintonia com os parâmetros internacionais.

Esta obra foi produzida no âmbito do projeto de pesquisa *Qualidade dos Gastos Públicos no Brasil: o Simples Nacional*, desenvolvido na Coordenadoria de Pesquisa Jurídica Aplicada (CPJA) da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV DIREITO SP) em parceria com o Instituto Brasileiro de Economia (IBRE/FGV).¹

1 Somos gratos a Oscar Vilhena e a Luciana Ramos pelo apoio para a realização deste projeto. Integraram a equipe de pesquisa, além dos autores deste livro, o aluno da FGV DIREITO SP Pedro Alaminos, na condição de estagiário. A pesquisa se beneficiou das críticas e dos comentários recebidos por ocasião da apresentação de uma versão inicial em três seminários organizados para discuti-la: o primeiro ocorreu no Centro de Cidadania Fiscal (CCIF), o segundo, no Instituto Brasileiro de Economia (IBRE/FGV), e o terceiro, na FGV DIREITO SP. Agradecemos especialmente a Bernard Appy, Vanessa Rahal Canado, Nelson Machado, Luiz Guilherme Schymura, Fernando Veloso, Maria Helena Zockun, Flavio Rubinstein, Alberto Macedo, Giovanni Christian Campos, Samuel Kinoshita, Fernando Zilveti e Isaías Coelho.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	13
1. HISTÓRICO DO SIMPLES NACIONAL E AS JUSTIFICATIVAS BRASILEIRAS PARA O TRATAMENTO DIFERENCIADO	17
2. JUSTIFICATIVAS PARA O TRATAMENTO DIFERENCIADO NA LITERATURA INTERNACIONAL	29
3. A LITERATURA SOBRE OS PROGRAMAS BRASILEIROS DE SIMPLIFICAÇÃO	39
4. <i>TAX PREFERENCES</i> – BENEFÍCIOS FISCAIS OFERTADOS COM O OBJETIVO DE REDUZIR A CARGA TRIBUTÁRIA DE MPES E LHES ESTIMULAR DETERMINADOS COMPORTAMENTOS	47
5. REGRAS DE SIMPLIFICAÇÃO PARA REDUÇÃO DOS CUSTOS DE CONFORMIDADE (<i>COMPLIANCE</i>) COM A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA	65
6. ANÁLISE DAS LEGISLAÇÕES E COMPARAÇÃO COM O BRASIL	85
CONSIDERAÇÕES FINAIS	99
REFERÊNCIAS	103

INTRODUÇÃO

O que se convencionou chamar de renúncia fiscal ou gasto tributário compreende anistia, remissão, subsídio, crédito presumido, concessão de isenção em caráter não geral, alteração de alíquota ou modificação de base de cálculo que implique redução discriminada de tributos ou contribuições, e outros benefícios que correspondam a tratamento diferenciado.

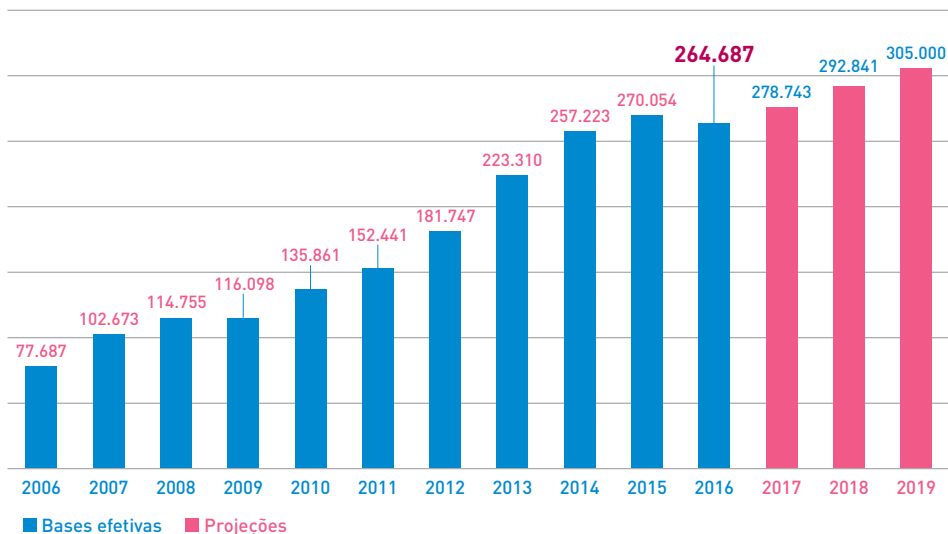
No Brasil, os gastos tributários foram crescendo com o passar dos anos. Na esfera federal, eles correspondiam a R\$ 77 bilhões, em 2006. Em 2010, passaram a R\$ 135 bilhões, em 2015, a R\$ 277 bilhões, em 2016, a R\$ 270 bilhões e estimam-se gastos de R\$ 305 bilhões em 2019 (*vide* Gráfico 1). O principal desses gastos é o gasto com o Simples Nacional. Com relação aos tributos federais, esse gasto remontava a R\$ 36.315 bilhões em 2010, passou a R\$ 77.269 bilhões em 2016 e é estimado em R\$ 86,5 bilhões em 2019 (LEISTER *et al.*, 2018). Esse montante representa 28,45% do total dos gastos tributários federais do Brasil (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2018).

Trata-se do gasto tributário de maior participação no valor total (28,45%), seguido dos Rendimentos Isentos e Não Tributáveis do IRPF (9,55%); da Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio (8,55%), da Agricultura e Agroindústria – Desoneração da Cesta Básica (8,55%); e das Entidades sem fins lucrativos – imunes e isentas (8,33%) (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2018).

Como, desde 2006, também estão incluídos no Simples o ICMS e o ISS, o gasto com o programa também inclui os gastos estaduais e municipais. Apenas a título de exemplo, o estado de Minas Gerais previu, na Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2017 (Lei 22.254/16), um gasto tributário com o Simples de R\$ 2,054 bilhões para 2017, R\$ 2,167 bilhões para 2018 e R\$ 2,289 bilhões para 2019.²

2 Dados disponíveis em: http://planejamento.mg.gov.br/sites/default/files/documentos/planejamento-e-orcamento/lei-de-diretrizes-orcamentarias-ldo/ldo_2019_-_anexo_i_metas_fiscais_.pdf. Acesso em: 20 jan. 2020. O gasto tributário previsto pela Lei de Diretrizes Orçamentárias de Minas Gerais de 2018 (Lei n. 22.626 de 28/07/2017) foi de R\$ 3.262.884.000 para 2018, R\$ 3.457.351.000 para 2019 e R\$ 3.645.056.000 para 2020. Dados disponíveis

GRÁFICO 1 – EVOLUÇÃO DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS (EM MILHÕES)



Fonte: Receita Federal do Brasil.

Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/dgt-bases-efetivas-e-projecoes>. Acesso em: 23 ago. 2019.

Há um grande debate no Brasil hoje sobre como reduzir o gasto público. Mas esse debate ainda entra pouco no mérito da qualidade dos gastos tributários que são, ainda hoje, muito pouco avaliados. Especificamente, com respeito ao Simples Nacional, há pouquíssima literatura que avalie o programa.

O Simples está cumprindo sua função e o montante de renúncia fiscal atual se justifica? Como avaliar o Simples? O objetivo desse trabalho é contribuir para essa discussão.

em: https://www.almg.gov.br/export/sites/default/acompanhe/planejamento_orcamento_publico/ldo/ldo/2018/documentos/anexoI-metas.pdf. Acesso em: 20 jan. 2020. E o gasto tributário previsto pela Lei de Diretrizes Orçamentárias de Minas Gerais de 2019 (Lei n. 23.086 de 17/08/2018) foi de R\$ 1.391.667.392 para 2019, R\$ 1.454.698.436 para 2020 e R\$ 1.542.887.762 para 2021. Dados disponíveis em: http://planejamento.mg.gov.br/sites/default/files/documentos/planejamento-e-orcamento/lei-de-diretrizes-orcamentarias-ldo/ldo_2019_-_anexo_i_metas_fiscais_.pdf. Acessos às três leis em: 23 ago. 2019.

Um caminho natural para avaliar o Simples seria verificar se ele está cumprindo os objetivos para os quais foi criado. Mas mesmo esses objetivos, se claramente definidos, mereceriam ser avaliados. Parâmetros possíveis são a literatura internacional em matéria de tratamento simplificado para as micro e pequenas empresas e a maneira como as legislações dos outros países tratam do tema. Além disso, a concessão de incentivos fiscais pode ser analisada, ela mesma, como elemento de política econômica, tendo em vista sua eficiência e justiça.

A presente obra pretende tratar dessas questões. Em primeiro lugar, será feito um breve levantamento da legislação que deu tratamento diferenciado para as micro e pequenas empresas no Brasil. O objetivo é não apenas identificar a legislação, mas também procurar identificar os motivos utilizados para justificá-la. Se a avaliação de uma política pública depende do cumprimento dos objetivos que ela se propôs a atingir, trata-se, na medida do possível, de identificar esses objetivos.

Em segundo lugar, pretende-se apresentar a literatura internacional sobre justificativas para o tratamento diferenciado. Trata-se de analisar as razões que foram sendo apontadas na literatura internacional e os desdobramentos do debate. Em terceiro lugar, serão brevemente revisitados alguns poucos trabalhos nacionais que procuraram medir empiricamente os impactos do Simples.

E, em quarto lugar, será feita uma comparação, a partir de dados primários, entre o modelo brasileiro de tratamento preferencial para as micro e pequenas empresas de outros seis países: Estados Unidos da América (EUA) e Canadá, no continente americano são, como o Brasil, federações, e importantes mercados domésticos e *players* internacionais. Os EUA são o principal celeiro de inovação do mundo. Do continente europeu serão analisadas as legislações de Reino Unido e Portugal. O Reino Unido é, também, uma das mais importantes economias do mundo, e Portugal, mesmo que com grau de desenvolvimento socioeconômico mais baixo comparativamente aos países já citados, criou recentemente um relevante ecossistema de *startups*. Por fim, na Ásia, Coreia do Sul e Israel, países que apresentaram índices de crescimento e desenvolvimento dos mais impactantes nas últimas décadas, sendo também conhecidos como importantes celeiros de inovação, empreendedorismo, exportação de tecnologia e captação de investimentos internacionais.

No âmbito nacional, esse diagnóstico pode servir principalmente para fomentar e qualificar o debate sobre o ajuste fiscal e o papel que os gastos

tributários, em especial, o gasto com o Simples Nacional podem desempenhar nesse ajuste. A literatura internacional que trata dos programas de tratamento privilegiado seria, por outro lado, enriquecida a partir do exame do caso brasileiro.

1. HISTÓRICO DO SIMPLES NACIONAL E AS JUSTIFICATIVAS BRASILEIRAS PARA O TRATAMENTO DIFERENCIADO

Ao longo da história brasileira, o tema do tratamento favorecido às microempresas foi objeto de diversas normas. O aparecimento explícito e de maneira mais consistente dos objetivos pretendidos com o tratamento diferenciado somente aconteceu na exposição de motivos da MP n. 1.526/1996, que atribui como fundamentos para o tratamento diferenciado o combate à informalidade e a capacidade das MPEs de gerar empregos.

No entanto, diversos argumentos, que também aparecem como as principais razões na literatura especializada, foram lançados nas discussões que antecederam as promulgações das referidas normas.

As leis ordinárias que dispuseram sobre a tributação das microempresas foram as seguintes: Leis n. 7.256/1994, 8.864/1994, 9.317/1996 e 9.841/1999. Além dessas leis ordinárias, em 2006, foi editada a Lei Complementar n. 123.

Dessas leis, somente a Lei n. 9.317/1996 teve por origem uma Medida Provisória, nesse caso, a Medida Provisória n. 1.526/1996, de forma que somente essa norma contou com uma Exposição de Motivos elaborada pelo Poder Executivo.

As demais normas tiveram origem em projetos de lei elaborados por algum membro do Poder Legislativo, mas contém justificativa – mais ou menos extensa – sobre as razões que levaram à criação dos projetos. Nessa linha, foi possível observar algumas menções aos objetivos de tais normas nos debates legislativos acerca das Leis n. 7.256/1994, 8.864/1994, 9.317/1996 e 9.841/1999, bem como no relatório do projeto da Lei Complementar n. 123/2006, que contém as audiências públicas que antecederam a sua aprovação.

Apareceram como motivos para que as MPEs fossem tratadas de forma diferenciada o combate à informalidade e ao desemprego, o estímulo à inclusão previdenciária diferenciada, a regressividade dos custos de conformidade à tributação e a importância das MPEs para a inovação tecnológica. Faz-se ainda referência a um ideal de justiça que o tratamento favorecido asseguraria, pois aqueles que estão em condições de desigualdade deveriam ser tratados desigualmente e, supostamente, isso se aplicaria também às empresas.

Ainda que as principais razões para justificar o tratamento diferenciado tenham efetivamente aparecido em muitas das discussões das leis ao longo

dos últimos anos, o que se observa é que essas discussões se deram de forma superficial e não houve um debate efetivo em torno do assunto no legislativo. Assim, motivos bastante diferentes apareceram, mas essas diferenças nunca foram exploradas. Elas nunca sequer foram tematizadas.

As primeiras referências a uma preocupação governamental com as pequenas e as médias empresas surgem com a fundação do Grupo Executivo de Assistência à Média e Pequena Empresa (Geampe) por meio do Decreto n. 48.738/1960³ no âmbito do então Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDE), com a finalidade de coordenar medidas de adequado estímulo à média e pequena empresas industriais.⁴

Em 1965, foi criado o Programa de Financiamento à Pequena e Média Empresa (Fipeme) por meio da Resolução n. 166/1965, do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico. De acordo com esse programa, recursos obtidos junto ao Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), entre outros entes financiadores, eram repassados para indústrias, sendo que a definição dos beneficiários levava em conta um montante máximo de Ativo Imobilizado.

Assim, somente eram elegíveis a receber financiamento as indústrias cujo ativo fixo totalizasse até Cr\$ 11 bilhões e, excepcionalmente, Cr\$ 16 bilhões, nos casos de indústria de exportação ou de marcado interesse regional.⁵

Em 1972, foi criado o Centro Brasileiro de Assistência Gerencial à Pequena e Média Empresa (Cebrae) por iniciativa do BNDE e do Ministério

3 Decreto n. 48.738/1960: “Art. 1º É criado o Grupo Executivo de Assistência Técnica à Média e Pequena Empresa (GEAMPE), diretamente subordinado ao Conselho do Desenvolvimento, para elaborar o plano de amparo à média e pequena empresa industrial, com vistas à melhoria de produtividade e fortalecimento de sua estrutura econômico-financeira, em consonância com as diretrizes e meios prescritos neste Decreto”.

4 Campos (2010, p. 24–25) aponta que o tratamento diferenciado para as pequenas empresas pode ser observado no artigo 29 da Lei n. 4.506/1964, que isentava do imposto de renda as firmas individuais com faturamento até cinco milhões de cruzeiros, sendo que tal limite foi aumentado para 4.000 ORTNs pelo Decreto-Lei n. 1.780/1980. Ainda que tal entendimento seja possível, essa situação não foi classificada pela presente obra como tratamento diferenciado a micro e pequena empresa, porque se aplicava a uma modalidade específica – apenas aos empresários individuais. Essa lei não previa um tratamento sistemático a todas as MPE com faturamento até esse montante.

5 Disponível em: <https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/12194/1/Fundos%20Especiais%20do%20BNDE.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2020.

do Planejamento. Tal instituição nasce a partir do reconhecimento de que, além dos problemas econômicos e financeiros, as pequenas empresas tinham também sérios problemas gerenciais.⁶

Em 1979, o Decreto n. 83.740/1979 instituiu o Programa Nacional de Desburocratização que tinha como um de seus objetivos fortalecer o sistema de livre empresa e favorecer a empresa pequena e média.

Nesse cenário, houve a proposição do Projeto de Lei n. 16/1984, que estabeleceria o Estatuto da Microempresa. Nos debates relativos a tal projeto, o Sr. Hélio Beltrão, ex-ministro da Desburocratização, salientou que as obrigações burocráticas não devem ser iguais para todas as empresas, devendo ser menores para as pequenas empresas.⁷ A questão do combate à economia invisível ou oculta por meio de um regime diferenciado para formalização das pequenas empresas foi levantada pelo Sr. Hélio Beltrão⁸ e pelo Sr. Murilo Badaró,⁹ à época Ministro da Indústria e do Comércio.

6 Disponível em: http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/canais_adicionais/conheca_quemsomos. Acesso em: 20 jan. 2020.

7 Diário do Congresso Nacional de 09/08/1984: “O SR. HÉLIO BELTRÃO – [...] O assunto é tema de minha velha predileção, e foi uma das ideias fundamentais que levamos para o Ministério da Desburocratização quando lá ingressamos. Consideramos este Estatuto a medida mais revolucionária que já foi tomada no sentido de libertar a empresa privada da asfixia burocrática e fiscal.

Partimos da verificação de que a grande maioria das empresas brasileiras, representada pelas pequenas empresas, não consegue resistir ao peso excessivo do fisco e da burocracia, que atinge igualmente todas as empresas, grandes ou pequenas. No Brasil, estranhamente, todos são iguais perante a burocracia. A diferença é que o pequeno morre primeiro [...] (grifos nossos).

8 Diário do Congresso Nacional de 09/08/1984: “O SR. HÉLIO BELTRÃO – [...] As microempresas, que representam aproximadamente 80% das empresas brasileiras são obrigadas, como as demais empresas, a cumprir cerca de quinhentas exigências fiscais e burocráticas por ano. *A consequência é do conhecimento de todos: o índice alarmante de mortalidade infantil das empresas no Brasil. Aquelas que não morrem, estão passando, velozmente, para a clandestinidade. O fato mais visível no Brasil é a economia invisível, que não constitui, aliás, nenhum crime; representa, no fundo, a legítima defesa do pequeno contra o custo insuportável da legalidade. Ninguém passa para a ilegalidade por gosto e sim porque não aguenta o custo da legalidade. Essa situação acaba por estabelecer uma diferença injusta entre os que estão legalizados e os que não pagam impostos nem estão sujeitos à burocracia*” (grifos nossos).

9 Diário do Congresso Nacional de 09/08/84: “SR. MURILO BADARÓ – [...] *Por outro lado, não se pode pretender que num País que tem quase 20 milhões de pessoas submetidas ao processo da chamada “economia oculta”, conforme dados do IBGE, se deixasse importante segmento da vida nacional sem adequada regulamentação.*

O referido projeto de lei foi aprovado no Congresso Nacional, tornando-se a Lei n. 7.256/1984, que instituiu o Estatuto da Microempresa e passou a assegurar à microempresa tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, nos campos administrativo, tributário, previdenciário, trabalhista, creditício e de desenvolvimento empresarial.¹⁰

O critério para a definição de microempresa na referida lei era a receita bruta anual. Eram consideradas microempresas aquelas cuja receita bruta anual fosse igual ou inferior ao valor nominal de 10.000 Obrigações do Tesouro Nacional (OTN). A referida lei instituiu algumas limitações ao enquadramento como microempresa para sociedade por ações, pessoas jurídicas cujos sócios fossem domiciliados no exterior, pessoas jurídicas que participassem do capital de outras pessoas jurídicas, dentre outras hipóteses.

A Lei n. 7.256/1984 previa a dispensa de algumas obrigações burocráticas e a existência de um registro especial de microempresa. Com relação ao regime tributário, a referida norma estabelecia a isenção para as microempresas dos seguintes tributos: (i) imposto de renda; (ii) imposto sobre operações financeiras (IOF); (iii) imposto sobre serviços de transporte e comunicações; (iv) imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais no país; (v) contribuições ao PIS e FINSOCIAL; (vi) taxas federais vinculadas exclusivamente ao exercício do poder de polícia; e (vii) taxas e emolumentos remuneratórios do registro de microempresário.¹¹

Ademais, no caso brasileiro, por longos anos houve um descuido, por parte das autoridades, com relação à pequena, à média e à microempresa” (grifos nossos).

10 Lei n. 7.256/1984: “Art. 1º – À microempresa é assegurado tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, nos campos administrativo, tributário, previdenciário, trabalhista, creditício e de desenvolvimento empresarial, de acordo com o disposto nesta Lei”.

11 Lei n. 7.256/1984: “Art. 11 – A microempresa fica isenta dos seguintes tributos: (Vide Lei nº 7.450, de 1985) (Vide Lei nº 7.713, de 1998) (Revogado pela Lei nº 9.317, de 05/12/96)

I – Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer Natureza; (Revogado pela Lei nº 9.317, de 05/12/96)

II – Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e sobre Operações Relativas a Títulos e Valores Mobiliários; (Revogado pela Lei nº 9.317, de 05/12/96)

III – Imposto sobre Serviços de Transporte e Comunicações; (Revogado pela Lei nº 9.317, de 05/12/96)

IV – Imposto sobre a Extração, a Circulação, a Distribuição ou Consumo de Minerais do País; (Revogado pela Lei nº 9.317, de 05/12/96)

No plano constitucional, a Constituição Federal de 1988 previu, pela primeira vez, tratamento diferenciado para as pequenas empresas. Nos termos de seu artigo 170, IX,¹² o tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte é um dos princípios a serem observados pela ordem econômica.

O referido dispositivo constitucional sofreu alteração pela Emenda Constitucional n. 6/1995,¹³ que delimitou o conceito de empresa de pequeno porte para aquelas que são constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

V – (Vetado). (Revogado pela Lei nº 9.317, de 05/12/96)

VI – contribuições ao Programa de Integração Social – PIS, sem prejuízo dos direitos dos empregados ainda não inscritos, e ao Fundo de Investimento Social – FINSOCIAL; (Revogado pela Lei nº 9.317, de 05/12/96)

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; (Revogado pela Lei nº 9.317, de 05/12/96)

VIII – taxas e emolumentos remuneratórios do registro referido nos artigos 6 e 7 desta Lei. (Revogado pela Lei nº 9.317, de 05/12/96)”.
 12 Constituição Federal de 1988: “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 brasileiras de capital nacional de pequeno porte”.

13 Constituição Federal de 1988: “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. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)”.

Além disso, a Constituição Federal de 1988 prevê em seu artigo 179¹⁴ que 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 incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

No caso do texto constitucional, há referência expressa a justificativas que estariam na base desse tratamento diferenciado. Nas reuniões da “Subcomissão de Princípios Gerais, Intervenção do Estado, Regime da Propriedade do Subsolo e da Atividade Econômica” da Assembleia Nacional Constituinte, é possível observar razões que foram levantadas para incluir os dispositivos que preveem tratamento diferenciado para a pequena empresa.

Além de alguns deputados, representantes da sociedade civil se pronunciaram a favor do tratamento diferenciado. Fizeram referência a justificativas o Sr. Milton Reis – à época presidente da Confederação Nacional dos Diretores Lojistas – e o deputado Delfim Netto. Para o primeiro, estudos recentes haviam convencido “o governo americano de que são as pequenas empresas as responsáveis pela criação de novos empregos pela maior parte do crescimento econômico da nação, que são ainda mais produtivas e inovadoras”. O deputado Delfim Netto, por sua vez, recordou que Ruy Barbosa ensinava que “a regra da igualdade não consiste senão em aquinhoar desigualmente os desiguais na medida em que se desigalam”.¹⁵

A Lei n. 8.029/1990 autoriza o Poder Executivo a desvincular, da Administração Pública Federal, o Cebrae, mediante sua transformação em serviço social autônomo, denominado Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae), que seria custeado pela contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento.¹⁶

14 Constituição Federal de 1988: “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”.

15 Diário da Assembleia Nacional Constituinte (s.d., p. 147).

16 Lei n. 8.029/1990: “Art. 8º É o Poder Executivo autorizado a desvincular, da Administração Pública Federal, o Centro Brasileiro de Apoio à Pequena e Média Empresa – CEBRAE, mediante sua transformação em serviço social autônomo”.

Ainda no âmbito de regulamentação das disposições constitucionais acerca do tratamento diferenciado para as microempresas, houve a apresentação do Projeto de Lei n. 3.081/1989, de autoria do deputado Marcos Formiga (PFL/RN), que se transformaria na Lei n. 8.864/1994.

A partir da análise da justificação do referido projeto de lei, nota-se a preocupação com a geração de empregos pelas pequenas empresas.¹⁷

Na mesma época, tramitava na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei n. 3.964/1989, de autoria do deputado Ubiratan Aguiar (PMDB/CE), que também tratava do tratamento diferenciado para as microempresas. Na justificação do referido projeto, verifica-se como motivos para um tratamento diferenciado para as microempresas questões de geração de empregos e possibilidade de que tais empresas concorram com outras de maior porte.¹⁸

Em 1994, é editada a Lei n. 8.864/1994, que estabeleceu normas para as microempresas e empresas de pequeno porte, relativas ao tratamento diferenciado e simplificado, nos campos administrativo, fiscal, previdenciário, trabalhista; crédito e de desenvolvimento empresarial.¹⁹

17 Diário do Congresso Nacional de 18/12/1990: “Justificação do Projeto de Lei n. 3.081/89: [...] *A evolução tecnológica tem colocado ao alcance das grandes indústrias processos produtivos cada vez mais sofisticados em que a máquina substitui com sucesso o trabalho humano, a exemplo da “robotização”, sinalizando para a necessidade criarem alternativas para o emprego da mão-de-obra, que constitui fator abundante em nossa economia. Em face dessa constatação, entendemos que as variadas formas de incentivos que pretendemos, sejam conferidas as microempresas e empresas de pequeno porte, constituem passo impor tente para o balizamento de uma real política de emprego. Também a instituição de tais incentivos implica emergir e impulsionar o crescimento da economia nacional através da cadeia emprego – renda – Consumo – investimento, além de reduzir tensões sociais, mediante a incorporação, de imensa massa de trabalhadores aos frutos desse processo”* (grifos nossos).

18 Diário do Congresso Nacional de 18/12/1990: “Justificação do Projeto de Lei n. 3.964/1989: [...] *Este modelo não foi capaz, também, de gerar as oportunidades de emprego para absorver os contingentes de mão-de-obra que anualmente chegam ao mercado, além de contribuir para uma acentuada concentração de renda nas grandes empresas, a ponto de os dez por cento mais ricos da população deterem mais de 50% da renda. [...]* Diante desse quadro institucional, não há como oxigenar a atividade econômica e diminuir o tamanho do Estado sem uma política que permita estabelecer padrões mais elevados de competição [...]” (grifos nossos).

19 Lei n. 8.864/1994: “Art. 1º Fica assegurado às microempresas e às empresas de pequeno porte tratamento jurídico simplificado e favorecido nos campos administrativo, tributário, trabalhista, previdenciário e crédito, na conformidade do disposto nesta lei”.

Segundo a referida lei, microempresa é a pessoa jurídica e a firma individual que tiverem receita bruta anual igual ou inferior ao valor nominal de 250 mil UFIR, ao passo que empresa de pequeno porte é a pessoa jurídica e a firma individual que, não enquadradas como microempresas, tiverem receita bruta anual igual ou inferior a 700 mil UFIR.

A Lei n. 8.864/1994 previu uma escrituração simplificada para a microempresa e a empresa de pequeno porte, assim como a possibilidade de recolhimento pelo piso dos encargos trabalhistas e contribuições previdenciárias sobre a folha de salários, independentemente do valor do salário.

Em novembro de 1996, o Presidente da República editou a Medida Provisória n. 1.526/1996, posteriormente convertida na Lei n. 9.317/1996, pela qual foi regulado o tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, aplicável às microempresas e as empresas de pequeno porte.

Na Exposição de Motivos da referida Medida Provisória, é possível observar que ela pretendia combater a informalidade e o desemprego, por meio da instituição de um regime tributário menos oneroso e mais simplificado, tendo como pressuposto que as pequenas empresas são grandes geradoras de emprego.²⁰

20 Exposição de Motivos da Medida Provisória n. 1.526/1996 (Diário do Congresso Nacional de 21/11/1996): “2 – *A proposta interpreta tendência hegemônica nas administrações tributárias contemporâneas, que busca arquitetar sistemas de arrecadação tributária centrados no contribuinte e não mais na estrutura de tributos.*

3 – *Por outro lado, pretende arrostar uma das grandes dificuldades dos atuais sistemas tributários, qual seja, tratar, de modo eficaz e adequado a informalidade.*

4 – *Com efeito, a essência da proposição consiste em substituir as vigentes formas de pagamento de tributos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte, por instrumentos que além de simples mitigam o ônus tributário dessas empresas.*

5 – *Tal medida é consentânea com o compromisso do atual governo de conferir tratamento prioritário a questão do desemprego, montante aquele decorrente da introdução de processos produtivos com elevado índice tecnológico e da crescente globalização da economia.*

6 – *Nada mais oportuno, por conseguinte, do que adotar-se tratamento tributário favorecido para as pequenas e microempresas, porquanto são, inquestionavelmente, grandes geradoras de emprego.*

7 – *Nesse sentido, o presente Projeto propõe a introdução de sistemática inédita e de extrema simplicidade para a determinação e o pagamento dos impostos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte, consistindo na aplicação de percentuais sobre a receita bruta mensal” (grifos nossos).*

Segundo a Lei n. 9.317/1996, microempresa é pessoa jurídica que tenha auferido, no ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 120 mil, ao passo que empresa de pequeno porte é a pessoa jurídica que tenha auferido, no ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 120 mil e igual ou inferior a R\$ 720 mil. O teto de faturamento da microempresa foi reajustado pela Lei n. 11.196/2005, passando para R\$ 240 mil. Por sua vez, o teto de faturamento da empresa de pequeno porte foi reajustado pela Lei n. 9.732/1998 para R\$ 1,2 milhão e pela Lei n. 11.196/2005 para R\$ 2,4 milhões.

A grande novidade trazida pela Lei n. 9.317/1996 foi a criação do regime do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES), pelo qual era possível o pagamento unificado dos seguintes tributos: (i) IRPJ, (ii) PIS; (iii) CSLL; (iv) COFINS; (v) IPI; e (vi) contribuição previdenciária patronal. O regime do SIMPLES poderia incluir o ICMS e o ISS, desde que o Estado ou o Município viesse a aderir a tal regime mediante convênio.

O SIMPLES permitia o pagamento unificado dos tributos supramencionados mediante a aplicação de percentual sobre a receita bruta da pessoa jurídica, sendo que tal percentual seria maior na medida em que maior fosse a receita bruta. Os percentuais variavam de 3% a 12,6%.

A Lei n. 9.317/1996 estabelecia ainda uma única declaração anual, assim como previa a dispensa de escrituração contábil desde que a pessoa jurídica mantivesse o Livro Caixa e o Livro de Registro de Inventário.

Ainda vigente mesmo com a criação do SIMPLES, a Lei n. 8.864/1994 somente foi revogada pela Lei n. 9.841/1999, que instituiu um novo Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Segundo a referida lei, microempresa é a pessoa jurídica e a firma mercantil individual que tiver receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 244 mil, ao passo que empresa de pequeno porte é a pessoa jurídica e a firma mercantil individual que, não enquadrada como microempresa, tiver receita bruta anual superior a R\$ 244 mil e igual ou inferior a R\$ 1,2 milhão.

Em 2003, foi promulgada, por sua vez, a Emenda Constitucional n. 42/2003, que alterou o artigo 146 da Constituição Federal, acrescentando a alínea d ao seu inciso III, que determina que cabe à lei complementar definir o tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados.

A referida emenda também incluiu o artigo 94 da Constituição Federal, que estabelece que os regimes especiais de tributação para microempresas

e empresas de pequeno porte próprios da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios cessarão a partir da entrada em vigor do regime previsto no art. 146, III, d, da Constituição.

Para atender as alterações constitucionais, surge o Projeto de Lei Complementar n. 123, de 2004, com o objetivo de regulamentar o tratamento diferenciado das pequenas empresas. Essa Lei unificou os conceitos de microempresa e empresa de pequeno porte, superando a dicotomia entre benefícios tributários e benefícios trabalhistas, previdenciários e creditícios que havia surgido com a promulgação da Lei 9.137/1996.²¹

Na audiência pública do referido projeto de lei, realizada em 31 de dezembro de 2005, o Deputado Federal Armando Monteiro trata daqueles que seriam os objetivos do tratamento diferenciado. Era preciso uma legislação que regulamentasse o tratamento diferenciado prescrito pela Constituição de 1988 e, nas suas palavras, as linhas mestras do projeto se mostrariam adequadas. O projeto teria como objetivo a formalização de empreendedores e o estímulo à inclusão previdenciária, tanto do empreendedor quanto de seus empregados, o que seria favorecido pelos regimes tributários diferenciados.

Como resultado do projeto, em 2006, foi publicada a Lei Complementar n. 123/2006, pelo qual foi instituído o novo Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, sendo que o SIMPLES foi substituído pelo regime tributário do SIMPLES NACIONAL que passou a incluir, além dos tributos federais, o ISS e o ICMS.

21 Relatório do Projeto de Lei Complementar n. 123: “Após a aprovação do Plano Real, em 1996, foi editada a Lei nº 9.317, instituindo um novo tratamento tributário, popularmente conhecido como SIMPLES, o qual, se apresentou a virtude de recriar regras fiscais favorecidas aos microempresários, teve um erro ao utilizar regras próprias para a consideração do que seriam microempresa ou empresa de pequeno porte, criando uma dicotomia no Direito Brasileiro entre os benefícios fiscais e os trabalhistas, previdenciários e creditícios.

Assim, não eram raros os casos de microempresários segundo a legislação comercial que não gozavam de qualquer benefício fiscal unicamente pelo fato de não terem apresentado um requerimento à Receita Federal, quando já o tinham feito à Junta Comercial.

Também bastante comuns os casos de prestadores de serviços que, por estarem enquadrados, segundo a legislação comercial, como microempresários, acreditavam gozar do benefício fiscal previsto para essas empresas, desconhecendo que a Lei do SIMPLES estabelecia regra que proibia que esse setor gozasse do tratamento fiscal mais favorecido”.

De acordo com a referida lei complementar, microempresa é a pessoa jurídica que aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360 mil, ao passo que empresa de pequeno porte é a pessoa jurídica que, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360 mil e igual ou inferior a R\$ 3,6 milhões. O teto de receita bruta das empresas de pequeno porte foi reajustado para R\$ 4,8 milhões pela Lei Complementar n. 155/2016.

Com o aumento do teto da receita bruta das empresas de pequeno porte para R\$ 4,8 milhões, promovido pela Lei Complementar n. 155/2016, cabe lembrar que o recolhimento pelo SIMPLES NACIONAL não abrangerá o ICMS e o ISS para a parcela da receita bruta que exceder R\$ 3,6 milhões.

2. JUSTIFICATIVAS PARA O TRATAMENTO DIFERENCIADO NA LITERATURA INTERNACIONAL

Foi visto como as justificativas para o tratamento diferenciado na legislação brasileira não são tão claras. Com exceção da MP 1.526/1996, na qual o combate ao desemprego e à informalidade aparecem expressamente como justificativas da norma, o que se vê nas discussões que estiveram na base delas são justificativas diferentes e nenhuma discussão mais detida e aprofundada em torno dos fundamentos para o tratamento diferenciado.

Essa preocupação com as possíveis justificativas é também um tema da literatura internacional. Há vários estudos que exploram os fundamentos possíveis para o tratamento diferenciado. Em síntese, podem ser identificados três grandes argumentos que se apresentam como candidatos a justificar um tratamento diferenciado para as MPEs: sua capacidade de gerar emprego, sua maior aptidão para a inovação tecnológica e a regressividade dos custos de conformidade à tributação, que as atingiriam de forma desproporcionalmente mais gravosa.²²

Como no Brasil, um primeiro argumento que aparece nas discussões públicas é o da importância das MPEs para a economia como um todo. Nas palavras de Bergner *et al.* (2017, p. 29, tradução nossa), “MPEs são frequentemente consideradas como a ‘espinha dorsal’ ou o ‘motor’ da economia”. Estudo da OCDE indica que, se tomada a definição da comissão europeia de que são consideradas MPE as empresas com menos de 250 funcionários e faturamento inferior a € 50 milhões, elas representariam 99% de todas as empresas nos países que foram objeto da pesquisa.²³

Os relatórios da Comissão Europeia confirmam a magnitude dos números das MPEs (EUROPEAN COMMISSION, 2015, 2017 e 2018). De acordo com o relatório 2017/2018 que analisa os números de 2017, as MPEs eram 99,8% das empresas não financeiras, eram responsáveis por 66,4% do emprego total e por 56,8% do valor gerado por negócios não financeiros.

22 Uma revisão da literatura internacional na qual a presente obra se baseia é feita, por exemplo, no trabalho de Bergner *et al.* (2017).

23 OECD (2015). De acordo com o estudo, se consideradas as microempresas, assim entendidas aquelas com menos de 10 funcionários, elas representariam 78% das empresas no Japão e 96% na Dinamarca, Índia, Holanda, Espanha e Suécia.

No Brasil os números são semelhantes e indicam também a importâncias das MPEs para a economia. Segundo informações fornecidas pela pesquisa “Pequenos Negócios”, do DATASEBRAE (SEBRAE, s.d.), estimava-se que o Brasil tinha cerca de 17.650.777 pequenos negócios em 31 de dezembro de 2017, incluindo microempresas, empresas de pequeno porte e MEIs.

Na mesma pesquisa, que tomou por base o Registro Anual de Informações Sociais (RAIS) de 2013, consta que aproximadamente 44,8% dos empregos formais no Brasil eram gerados por pequenos negócios (SEBRAE, s.d.). Ademais, tais negócios representariam, em média, 27% do PIB brasileiro (SEBRAE, s.d.).

De acordo com essa linha de justificativa, o número expressivo de MPEs e sua importância para a economia justificariam, por si só, o tratamento diferenciado. Mas apresentar a questão dessa forma distorce o real problema da lógica para o tratamento diferenciado. Ninguém duvida e nem discute o tamanho do conjunto de empresas constituído pelas micro e pequenas e nem mesmo sua importância para a geração de empregos e o funcionamento da economia como um todo.

A questão, no entanto, é outra: não se trata de saber se as MPEs têm maior faturamento ou geram um maior volume de empregos que as grandes empresas em termos absolutos. Mas, como escrevem Berger *et al.* (2017, p. 30, tradução nossa), trata-se de saber “se um investimento adicional em MPEs cria mais empregos e *output* que um investimento equivalente em grandes empresas levado a efeito sem que houvesse o tratamento fiscal diferenciado para as MPEs”.

Apenas se comprovado esse fato, poderia se cogitar desse argumento para justificar o tratamento diferenciado. No entanto, uma revisão da literatura mostra como os dados empíricos atualmente existentes são muito mais controversos.

O debate acadêmico sobre se as MPEs são capazes de gerar mais empregos teria se iniciado com os trabalhos do economista francês Robert Gibrat. De acordo com sua lei do crescimento proporcional (lei de Gibrat), o crescimento das firmas seria independente do seu tamanho absoluto (BERGNER *et al.*, 2017, p. 31).²⁴

24 Um levantamento de estudos empíricos sobre a lei de Gibrat é feito, por exemplo, em Santarelli, Klomp e Thurik (2006).

Essas conclusões teriam sido desafiadas nos anos 1980, a partir dos trabalhos do economista do Massachusetts Institute of Technology (MIT) David L. Birch. Segundo ele, a economia dos EUA criou 19 milhões de empregos nos anos 1970 e teria que criar mais 15 milhões nos anos 1980 para absorver toda a população que se tornaria adulta. Mas pouco se sabia sobre o processo de criação de empregos e, por isso, incentivos fiscais e creditícios seriam usados de forma indiscriminada, com grande desperdício de recursos (BIRCH, 1981).

A partir de dados da indústria manufatureira dos EUA, Birch aponta que “estabelecimentos com menos de 20 empregados foram responsáveis por aproximadamente dois terços dos novos empregos criados nos Estados Unidos entre os anos de 1969 e 1976” (BERGNER *et al.*, 2017, p. 32, tradução nossa).²⁵

Os textos de Birch influenciaram os debates político, acadêmico e a opinião pública, e diversos artigos foram publicados a partir deles. Muitos deles lançaram dúvidas sobre os resultados alcançados por ele. Para os propósitos desta obra, é importante apontar algumas das questões metodológicas que foram levantadas nessas críticas, pois elas vão trazer nuances que precisarão ser levadas em consideração por quem pretenda justificar uma política pública que promova um tratamento diferenciado para as MPEs.

Em primeiro lugar, foi objetado a Birch que os dados por ele utilizados (coletados por Dun and Badstreet, uma empresa privada que fornecia informações comerciais, como registros e classificações sobre o crédito) não seriam seguros. Sustentou-se, por exemplo, que os empregos considerados por ele excederiam o total de empregos, de acordo com os dados do *U.S. Bureau of Labor Statistics*, em mais de 8 milhões.

De acordo com Berger *et al.* (2017, p. 33, tradução nossa), houve estudos apontando em direções diferentes. Assim, ainda que se conclua pela existência de “uma correlação negativa entre o tamanho absoluto das firmas e o crescimento do emprego”, os estudos que a identificam apontam uma magnitude muito menor do aquela que havia sido apontada por Birch.

Além do problema relativo à amostra utilizada, argumentou-se que o pesquisador do MIT não teria observado as especificidades dos diferentes

25 Cf. também Dennis, Phillips e Starr (1994). Eles descrevem as ideias de Birch e apontam como elas foram consideradas revolucionárias naquele tempo.

setores e a diferença entre os conceitos de firma e estabelecimento. Todavia, essas variáveis podem desempenhar papel importante na delimitação de quais seriam efetivamente as empresas geradoras dos novos empregos.

O fato de a pesquisa de Birch ter tratado apenas do setor de manufaturas é apontado como um outro problema. Os resultados não poderiam ser entendidos à economia como um todo, pois especificidades poderiam estar intervindo no desempenho desse setor. Poderia estar ocorrendo um declínio do setor manufatureiro e um crescimento do setor de serviços, por exemplo.

Além do problema relativo à delimitação dos setores, um outro diz respeito a não ter sido feita a distinção entre firma e estabelecimento. Como um estabelecimento pequeno pode ser parte de uma firma ou grupo, o crescimento do pequeno estabelecimento não significa necessariamente que se trate de uma firma pequena.

A pesquisa não teria levado em conta, por exemplo, a possibilidade de grandes empresas multinacionais estarem, nesse período, deslocando a produção para outros países nos quais o custo do trabalho seria menor.

Uma terceira característica que teria que ser levada em consideração por quem pretenda analisar os níveis de crescimento das firmas são as diferenças nas idades das empresas. Há firmas mais velhas e mais novas e, mesmo quem sustenta que as MPEs geram mais emprego que as grandes empresas, teria que verificar se isso ocorre com toda e qualquer MPE ou apenas com uma determinada parte delas.

A segunda conclusão do trabalho de Birch trata desse ponto. Ele concluiu que a idade das firmas é também negativamente correlacionada com a criação líquida de empregos. Como escrevem Bergner *et al.* (2017, p. 38, tradução nossa), “de fato 80% de todos os novos empregos em sua amostra foram criados em estabelecimentos de até quatro anos de idade e Birch claramente afirma que a maioria das pequenas empresas não são criadoras de emprego”.

Estudos empíricos sobre se as empresas menores efetivamente criam mais empregos se multiplicaram nos 20 anos que se seguiram à publicação dos trabalhos de Birch. E esses estudos passaram a contemplar essas outras variáveis que os trabalhos de Birch não haviam levado em consideração, como abrangência de setores diferentes e idade.

Nesse sentido, por exemplo, Francesca Lotti (2007) mostra como, até o tempo em que ela escreveu, as pesquisas se centravam no setor manufatureiro. E se propõe a comparar as características desse setor com o setor de serviços.

Por outro lado, a variável idade também passou a ocupar um lugar central nas investigações. De acordo com Headd e Kirchoff (2009, p. 533), em determinado momento, na esteira da segunda conclusão do trabalho de Birch, o foco das pesquisas e objeto de atenção teria passado a ser não mais tanto o tamanho dos empreendimentos, mas sua idade.

Nessa linha, também Bergner faz uma ampla revisão de literatura e indica estudos de acordo com os quais a criação de empregos seria algo próprio apenas das MPEs mais novas.

Além da suposta maior capacidade para gerar empregos, o segundo argumento frequentemente utilizado para justificar o tratamento diferenciado é a maior capacidade das MPEs de inovar. Incentivos fiscais para inovação se justificam em função de “falhas de mercado, na forma de efeitos de *spillover*” (BERGNER *et al.*, 2017, p. 41, tradução nossa).

Ao tomar uma decisão de investir para inovar, as empresas levam em consideração os gastos e os ganhos potenciais do seu próprio negócio. Ocorre que o ganho social é muito maior porque muitas outras empresas se beneficiam da inovação, seja pela transferência dos funcionários para novas empresas, seja pela imitação do produto, nas situações em que não há impedimento (ARROW, 1962). Disso decorre não haver uma alocação ótima de recursos na inovação e acontecer, em última instância, uma perda em bem-estar social. Por isso, se justificaria o tratamento tributário diferenciado.

Portanto, o tratamento fiscal diferenciado se justificaria no caso de os benefícios decorrentes dos *spillovers* positivos gerados com as inovações superarem o montante que se renuncia para se fazer valer esse tratamento. Se, de maneira geral, os benefícios com inovação são amplamente reconhecidos, é controversa a tese de que as MPEs gerem mais *spillovers* e devam ser, com relação a esse ponto, especialmente privilegiadas.

Bergner *et al.* (2017) apresentam uma sucinta revisão da literatura quanto a esse ponto. E os resultados indicam ser este um ponto controverso. De acordo com eles, “enquanto as primeiras pesquisas empíricas feitas por Horowitz (1962), Hamberg (1964) e Scherer (1965) sugerem serem as grandes empresas mais inovadoras, Bound *et al.* (1984), Mowery (1983) e Cohen (1987) não encontram um vínculo claro entre o tamanho da empresa e sua propensão para investir em P&D” (BERGNER *et al.*, 2017, p. 42, tradução nossa).

Entre as limitações apontadas a esses trabalhos, estava o fato de não ter sido mensurado, da melhor maneira, o universo do que deveria ser considerado o resultado positivo. Em princípio, pelo menos duas medidas poderiam

ser utilizadas: tanto o investimento em inovação quanto os *outputs* específicos, medidos pelo número de patentes.

Entretanto, ainda que delimitado esse ponto, os estudos feitos posteriormente não teriam resolvido a controvérsia de modo satisfatório. Se tomado o gasto com P&D, de acordo com Bergner *et al.* (2017, p. 42, tradução nossa), “Shefer e Frenkel (2005), Akcigit (2009), Park (2011) e Wolfe (2012), por exemplo, observam que pequenas empresas gastam mais em P&D enquanto Hong *et al.* (2016) chegam à conclusão contrária”.

Se o universo dos resultados for delimitado em função do número de patentes, por outro lado, as conclusões com respeito à evidência empírica também não seriam pacíficas. “Resultados com respeito aos *outputs* de inovação – medidos como números de novos processos, produtos ou serviços – seriam igualmente controversos. Enquanto Pavitt *et al.* (1987), Kleinknecht *et al.* (1993), Cogan (1993), Santarelli e Piergiovanni (1996), Stock *et al.* (2002) e Hong *et al.* (2016) atestam um vínculo negativo entre o tamanho de uma firma e o número de inovações, Damanpour (1992), Camisón-Zornoza *et al.* (2004) e Laforet (2008, 2009, 2013) relatam uma relação positiva. Tsai (2005) e Tsai e Wang (2005), por outro lado, assumem uma relação em forma de U entre o tamanho de uma firma e a produtividade do P&D” (BERGNER *et al.*, 2017, p. 43, tradução nossa).

E, por último, “estudos que não encontram uma relação clara entre tamanho da empresa e propensão para inovar incluem Acs e Audretsch (1988 [a e b]), Symeonidis (1996), Wakasugi e Koyata (1997), Tether (1998), Freel (2005), Hausman (2005), Lee e Sung (2005), Laforet e Tann (2006) e Baregheh *et al.* (2016)” (BERGNER *et al.*, 2017, p. 43, tradução nossa).

Um terceiro argumento utilizado para justificar o tratamento diferenciado para as MPÉs é a regressividade dos custos de conformidade à tributação.

Um primeiro trabalho da OCDE, publicado em 1994, já havia atribuído importância fundamental a esse fator. De acordo com esse texto, mais eficiência econômica é assegurada pelo melhor funcionamento dos mercados e, assim, tratava-se de identificar em que medida desvantagens geradas para as MPÉs poderiam ser expressão de falhas de mercado.

Esse estudo da OCDE apontou quatro desvantagens das MPÉs. A primeira associada a fatores puramente econômicos, a segunda a fatores administrativos, a terceira ligada ao financiamento das micro e pequenas empresas e a quarta ligada à legislação e à regulamentação por parte do governo, o que inclui os tributos.

Como justificativa econômica, foi apontado o fato de que, em razão do baixo grau de *output*, as MPE operam com custos altos e não fazem uso de economia de escala. As desvantagens associadas a fatores administrativos dizem respeito à falta de técnicas organizacionais, que acabam fazendo o negócio se focar no curto prazo, ao marketing organizado de maneira precária, à falta de trabalhadores qualificados e de gerenciamento apto a dirigir o crescimento. Com respeito ao financiamento, as desvantagens estão associadas à maior dificuldade em se obterem recursos e ao custo dos recursos eventualmente obtidos. De acordo com a OCDE, nessas três situações, intervenção governamental não seria recomendada, pois significaria, ao contrário do que se pretende, um custo social: estaria se privilegiando um setor menos competitivo da economia.

Se a eficiência econômica for tomada como critério, conforme o texto da OCDE de 1994 referido, a justificativa mais clara para a intervenção governamental seria a regressividade dos custos de conformidade à tributação: eles atingem em uma medida desproporcionalmente mais alta as MPE.

Isso não significa que, em termos absolutos, esses custos sejam maiores para as MPEs. O que ocorre é que o peso da conformidade tributária tende a ser regressivo em função do tamanho, com MPEs sujeitas a uma carga maior que as grandes empresas se tomados esses valores como função da receita (OECD, 2015).

Esses resultados são confirmados pelo conjunto das pesquisas empíricas realizadas sobre o assunto. Assim, se, com respeito aos pontos anteriores, haveria controvérsia sobre o sentido dos resultados, o mesmo não acontece com relação a esse ponto: os estudos apontam de maneira uniforme como os custos de conformidade à tributação acabam gerando um ônus maior para as MPEs.

De acordo com estudo da Comissão Europeia, “na média, uma empresa com menos de dez empregados tem que fazer face a uma carga regulatória que é aproximadamente duas vezes maior que a carga de uma empresa com mais de dez, mas menos de vinte empregados e aproximadamente três vezes maior que a carga tributária de empresas com mais de vinte e menos de cinquenta funcionários. Para empresas maiores ainda, a carga por empregado é apenas um quinto ou um décimo da carga para MPEs” (EUROPEAN COMMISSION, 2007).

O trabalho da OCDE de 2015, várias vezes referido, indica uma série de estudos que chegaram a conclusões semelhantes. Entre eles, estão Hansford e Hasseldine (2012), Hasseldine *et al.* (2012) e PriceWaterhouseCoopers (2009).

O trabalho de Bergner *et al.* (2017) também conclui no mesmo sentido. Ele aponta a regressividade dos custos de conformidade no âmbito de vários fatores que seriam apontados como desvantagens estruturais enfrentadas pelas MPEs decorrentes do próprio sistema tributário.

Assim, por exemplo, eles analisam o limite que se impõe, em determinados sistemas, tanto temporal quanto em termos de valor, para a utilização dos prejuízos incorridos; o fato de, em alguns sistemas, haver tributação do lucro tanto ao nível da pessoa jurídica quanto ao nível da pessoa física, como eventuais oportunidades de planejamento tributários apenas ao alcance das grandes empresas. Eles analisam os problemas causados por essas situações e concluem que elas não justificam o tratamento diferenciado. Nessas situações, as pequenas empresas não são mais prejudicadas que as grandes e, se fossem, “a abordagem óbvia seria de endereçar as questões diretamente em vez de tentar aliviar uma distorção introduzindo outra” (BERGNER *et al.*, 2017, p. 68, tradução nossa).

Por tudo isso, também eles concordam que, com relação aos custos causados pelo sistema tributário, os custos de conformidade à tributação merecem atenção especial. Quando se discutiu a suposta maior geração de empregos por parte das MPEs, a evidência empírica não indicou ser o tamanho das MPEs o fator responsável pelo vínculo de causalidade nos casos em que se argumentava ter efetivamente havido aumento do emprego. Ao contrário, a maior geração de emprego dependeria de fatores tais como a idade da MPE ou o fato de ela pertencer a determinado setor. Com relação aos custos de conformidade, no entanto, é efetivamente o tamanho que está na base da desvantagem das MPEs. É por serem menores que elas incorrerão em custos de conformidade proporcionalmente mais altos que aqueles em que incorrem as grandes empresas.

Contudo, assumindo-se ser esse efetivamente um fator que gera desvantagem competitiva para as MPEs, a questão que se põe é como equacionar essa desvantagem. Bergner *et al.* (2017) sugerem, nesse sentido, que para corrigir apenas esse tipo de situação o tratamento diferenciado deveria estar relacionado ao alívio dos custos de conformidade e não a regimes que implicassem alíquotas menores de tributo.

Essas são as justificativas presentes na literatura internacional para o tratamento diferenciado. Todavia, há alguns poucos estudos no Brasil tratando

também dos fundamentos do regime e dos resultados alcançados com o programa. Antes de analisar como os outros países regulam o tema do tratamento diferenciado, trata-se de apresentá-los.

3. A LITERATURA SOBRE OS PROGRAMAS BRASILEIROS DE SIMPLIFICAÇÃO

Há diversos livros publicados no Brasil sobre o Simples Nacional que tratam de aspectos práticos do programa: muitos manuais foram escritos com o propósito de orientar os contribuintes sobre as normas gerais do sistema e explicar seu funcionamento (ONO, GIOVANINI e OLIVEIRA, 2008). Além disso, alguns livros foram escritos por professores de direito e tratam da interpretação das normas do Simples e de possíveis controvérsias jurídicas decorrentes da Lei que instituiu os programas, primeiro do Simples Federal, depois do Simples Nacional.²⁶

Há ainda alguns livros tratando de um aspecto no qual o Simples Nacional inova no sistema brasileiro, qual seja, as condições do pacto federativo.²⁷ Entre os livros que têm o propósito de descrever as normas e o funcionamento do sistema merece destaque o livro de Silas Santiago, que foi por mais de uma década Secretário Executivo do Simples Nacional (SANTIAGO, 2013). Nesse livro, ele descreve as dificuldades que se apresentaram desde o início para a implementação do programa – como o problema da repartição da arrecadação entre União, Estados e Municípios – e os caminhos que foram tomados para superá-las.

Pouquíssimos estudos, no entanto, foram escritos com o propósito de analisar se o programa do Simples estaria cumprindo as funções para as quais foi desenhado e de avaliá-lo. Entre eles, estão alguns artigos publicados nos livros *Anatomia da produtividade no Brasil* e *Causas e consequências da informalidade no Brasil*, ambos organizados por pesquisadores do Instituto Brasileira de Economia (Ibre) (BONELLI, VELOSO e PINHEIRO, 2017; BARBOSA FILHO, ULYSSEA e VELOSO, 2016), além de três artigos publicados no *Journal of Economic Development*.²⁸

No artigo “Tributação e produtividade no Brasil”, Bernard Appy (2017) se propõe a analisar as características do sistema tributário brasileiro que reduzem a produtividade do país. Ele parte do conceito clássico de eficiência

26 Cf., por exemplo, Marins e Bertoldi (2007).

27 Nesse sentido, por exemplo: cf. Cunha (2011) e Loureiro (2009).

28 Em especial, Fajnzylber, Maloney e Montes-Rojas (2011), Piza (2018) e Rocha, Ulysseia e Rachter (2018).

produtiva segundo o qual “uma economia não é eficiente na produção se, utilizando-se a mesma quantidade de trabalho e capital, é possível produzir uma maior quantidade de um bem ou serviço sem reduzir a quantidade dos demais bens e serviços produzidos” (APPY, 2017, p. 323).

As empresas se organizam com o objetivo de minimizar seus custos, mas, a esse respeito, além dos custos de produção, isto é, capital e trabalho, há os custos tributários. As distorções na estrutura tributária interferem na produtividade, pois é frequente, no Brasil, as empresas se organizarem de uma forma que não maximize seus custos de produção, em função dos custos tributários. Em outras palavras, a forma de organização da produção que minimiza o custo total é, no Brasil, muitas vezes, “ineficiente do ponto de vista econômico” (APPY, 2017, p. 325).

Appy (2017) aponta uma série de distorções que caracterizam o sistema tributário brasileiro e estão na base dessa ineficiência. Entre elas, ele inclui os regimes simplificados de tributação: o regime do lucro presumido, o Simples Nacional e, como parte dele, o MEI.

Como ele mostra, regimes tributários mal desenhados conduzem a economia a se organizar de uma forma ineficiente e reduzem, portanto, a produtividade da economia (APPY, 2017, p. 345). Mesmo que a grande empresa seja mais eficiente que uma MPE, a redução do custo tributário induz os negócios a se organizarem na forma de pequenas empresas. E, nesse sentido, incentiva-se a criação de MPEs pouco produtivas e cria-se um desincentivo para o seu crescimento. Além disso, decorreria dos incentivos uma fragmentação artificial que, muitas vezes, se observa entre as empresas optantes pelo regime.

Entretanto, o regime do Simples não traria problemas apenas do ponto de vista da eficiência econômica. Appy parte de um exemplo para mostrar o tipo de distorção causada pelo regime diferenciado. Ele considera três empresas prestadoras de serviços, sendo uma optante pelo Simples, outra optante pelo regime do lucro presumido e a terceira que paga impostos no regime do lucro real (regime normal de tributação) e supõe que as três empresas prestaram serviços no valor de R\$ 30 mil. A partir dessa situação, ele calcula a carga tributária para cada uma delas e apresenta a diferença: o custo dos tributos pagos pela empresa e pelo empregado, quando o serviço é prestado pelo empregado de uma empresa que está no regime do lucro real é de R\$ 14,9 mil; quando a empresa está no regime do lucro presumido, esse custo cai para R\$ 5,5 mil e, se ela é optante pelo regime do Simples, o custo cai para R\$ 3,4 mil.

Ao analisar a diferença entre a tributação nos três regimes distintos, Appy mostra como ela se deve à tributação pelo imposto de renda e à tributação da folha de salários. Para alcançar seus objetivos, o programa atenua obrigações dos beneficiados pelo regime especial com relação ao imposto sobre a renda e sobre o financiamento da seguridade social. Trata-se, portanto, de “clara falta de isonomia na tributação da renda do trabalho” (APPY, 2017, p. 346). O que ele mostra, assim, é que essas desonerações são problemáticas do ponto de vista da eficiência econômica, mas também do ponto de vista da distribuição. Também com relação a esse aspecto, o programa deve ser avaliado, pois não parece claro que os beneficiados com o tratamento diferenciado (aqueles que têm a tributação da renda e da seguridade social diminuída) sejam os contribuintes que mais precisem dele do ponto de vista da justiça distributiva.

A maioria dos poucos estudos que se propõem a avaliar empiricamente os resultados do programa mostram que ele não tem contribuído para o emprego e para a redução da informalidade, como se objetivava. Além disso, apontam que, nas situações em que isso acontece, o custo é muito alto e a relação custo-benefício não é favorável.

Entre esses trabalhos, estão os estudos de Joana Monteiro. Os resultados de sua pesquisa com Juliana Assunção foram publicados sob o título “Outgoing the shadows: estimating the impact of bureaucracy simplification and tax cut on formality and investment” no *Journal of Development Economics* e, posteriormente, em uma forma resumida, como capítulo do livro *Causas e consequências da informalidade no Brasil*.

Como ela argumenta, no Brasil, o setor informal é significativo e representa 36% da força de trabalho, o que acarreta distorções para o funcionamento da economia. Haveria, em princípio, três tipos de iniciativas para incentivar as empresas a se formalizarem: (1) aumento de fiscalização, (2) redução dos custos de entrada na formalidade e (3) redução dos custos para uma empresa operar no setor formal. O Simples seria um programa que procuraria reduzir a informalidade reduzindo os custos para uma empresa operar no setor formal e ela se propõe a analisar em que medida o programa foi bem-sucedido em atingir seu objetivo.

Para tanto, a pesquisa utiliza os dados da pesquisa de economia informal urbana (ECINF) do IBGE, de 1997, e, portanto, abrange apenas os primeiros resultados do programa do Simples Federal, criado em 1996. A pesquisa do IBGE, por sua vez, entrevista pessoas que trabalham por conta própria ou

tem até cinco empregados, e a amostra é de aproximadamente 40 mil firmas em todo o Brasil.

Com relação à metodologia utilizada, ela escreve que como o Simples, na versão em vigor por ocasião da realização da pesquisa (isto é, o Simples Federal em vigor na época), atingia apenas parte dos setores econômicos, os setores não beneficiados formaram um grupo de comparação. Assim, nas suas palavras, “avalia-se o impacto do programa sobre a informalidade comparando-se a variação da taxa de formalidade dos setores que podiam aderir ao sistema (grupo de tratamento) com a variação observada naquele grupo de empresas que, devido às suas atividades econômicas, não podiam se beneficiar do Simples (grupo de comparação)” (MONTEIRO, 2016, p. 175).

Os resultados indicam que o comércio varejista foi o único setor cuja taxa de formalização foi substancialmente alterada após a criação do programa, não tendo sido observadas alterações relevantes nos setores de serviços, construção civil, manufatura e transportes.

Todavia, a análise do sucesso do programa dependeria, ainda, do confronto de um potencial aumento da formalização com o custo do programa, pois que a redução de impostos atinge todas as empresas que aderiram ao programa e não apenas as que se formalizaram em função dele.

A esse respeito, considerando-se que o aumento da formalização no comércio varejista tenha sido da ordem de 13 pontos percentuais, nas suas palavras, isso representa “70.172 novas empresas pagando 3% de uma receita média mensal de R\$ 5.140,00 [...] o que significa R\$ 11,4 milhões de receita extra mensal a valores de 2014” (MONTEIRO, 2016, p. 182).

Como, no entanto, todas as firmas, ainda que anteriormente já formalizadas, são também atingidas e “considerando-se uma estimativa de carga tributária média de empresas do setor de comércio de 11,3% do faturamento, o sistema representa uma perda tributária de R\$ 86 milhões só no setor de comércio” (MONTEIRO, 2016, p. 182).

Mesmo sem ter sido considerada a perda de arrecadação ocorrida nos setores em que não houve aumento de formalização e se considerado apenas o comércio varejista, a relação custo-benefício é negativa: como os 11,4 milhões de receita extra mensal tem que ser contrabalançados com os R\$ 86 milhões de perda de arrecadação, o resultado é uma perda de arrecadação da ordem de R\$ 74,6 milhões.

Analisando o mesmo período estudado por Monteiro e Assunção (2012), Fajnzylber, Maloney e Montes-Rojas (2011) chegam a resultado diferente.

De acordo com seu estudo, com a criação do Simples teria havido aumento no número de licenças para funcionamento, no número de firmas formais registradas, no pagamento de tributos e também no volume de contribuições para a seguridade social. Eles concluem, assim, que “o programa do SIMPLES no Brasil sugere que é possível aumentar os níveis de formalização em montantes não triviais e que isso, por sua vez, tem como resultado receitas, empregos e lucros muito mais altos para as empresas que aderiram ao programa” (FAJNZYLBER, MALONEY e MONTES-ROJAS, 2011, p. 270 e 274, tradução nossa).

Caio Piza (2018), em texto recente, se debruça sobre o mesmo período e os mesmos dados que foram objeto do estudo nesses dois textos: o período que sucedeu a aprovação do Simples Federal em 1996, a partir dos dados da Pesquisa Informal Urbana de outubro de 1997 do IBGE. O autor enfatiza que seu estudo “não deve ser visto como um exercício de réplica, porque seus objetivos são mais ambiciosos” (PIZA, 2018, p. 3, tradução nossa). Piza analisa e identifica as razões pelas quais os dois trabalhos chegam a conclusões diferentes e mostra como o aumento de formalização que o trabalho de Fajnzylber, Maloney e Montes-Rojas (2011) está atribuindo ao Simples não é totalmente explicado pelo novo regime tributário e põe em questão as estratégias empíricas utilizadas por eles. Além disso, seu estudo sugere duas maneiras distintas de estimar o impacto do Simples sobre a formalização de empresas.

Piza (2018) mostra como houve uma pequena diferença no período em que os dois trabalhos consideram ter sido criado o programa e que isso explica a diferença nos resultados. Ambos analisaram os dados até outubro de 1997, mas enquanto o trabalho de Fajnzylber, Maloney e Montes-Rojas (2011) considera novembro de 1996 (data da edição da Medida Provisória) como a data de criação do Simples, o trabalho de Monteiro e Assunção (2012) considera o mês de dezembro de 1996 (data da promulgação da Lei) como o mês de criação do programa.

Ainda que a diferença seja apenas de um mês, de acordo com Piza (2018), se o trabalho de Fajnzylber, Maloney e Montes-Rojas (2011) não tivesse considerado o mês de novembro de 1996, os resultados teriam sido semelhantes aos de Monteiro e Assunção (2012). Piza (2018) escreve que fez algumas verificações de robustez para controlar se o impacto do programa seria o mesmo no caso de o *heap* ser controlado. A partir de testes de placebo, mostrou como o alto nível de formalização de novembro de 1996 ocorreu

em razão da sazonalidade específica de algum setor, pois o mesmo efeito, segundo ele, foi verificado em novembro de 1993, 1994 e 1995.

Seu estudo conclui, por fim, que, no período estudado, o Simples não aumentou os níveis de formalização das micro e pequenas empresas (PIZA, 2018, p. 132).

Outra pesquisa foi realizada por Corseuil e Moura (2016). Eles tiveram por objetivo avaliar os efeitos do Simples sobre um conjunto de indicadores de mercado de trabalho e desempenho de empresas. Foi analisado o impacto do programa sobre o emprego total, emprego formal, admissões, desligamentos, salário médio e uma medida do lucro econômico, mas a pesquisa se limitou ao setor industrial. Ela utilizou a base de dados da pesquisa industrial anual (PIA) do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e procurou medir os efeitos do simples sobre esses indicadores em três momentos distintos, quais sejam, 1997 (ano de sua implementação), 1999 e 2006 (quando foram feitas alterações nos critérios de elegibilidade para o programa).

A pesquisa conclui que “o efeito do Simples é nulo para os diversos indicadores do mercado de trabalho e de desempenho de empresas que faturaram em torno do limite de receita que torna a mesma elegível” (CORSEUIL e MOURA, 2016, p. 186).

Por último, dois outros trabalhos tratam não do Simples, mas do programa que instituiu o regime do microempreendedor individual (MEI) em 2009. Rocha, Ulyssea e Rachter (2018) têm por objetivo estimar os efeitos da redução dos custos de uma empresa para se manter formal, para a formalização. Corseuil, Neri e Ulyssea (2016), em outro capítulo do livro *Causas e consequências da informalidade no Brasil*, também se propuseram a fazer uma análise exploratória dos resultados da política do MEI.

A estratégia empírica do trabalho de Rocha, Ulyssea e Rachter procurou diferenciar-se das pesquisas anteriores existentes, como a de Monteiro (2016), que, segundo eles, teria limitações relevantes: “they rely on a cross-section of firms, so they cannot disentangle program effects from confounding factors such as industry shocks. Second they cannot assess the full effect of a tax reduction net of influence of entry costs” (ROCHA, ULYSSEA e RACHTER, 2018, p. 29).

Para sua análise empírica, eles usaram duas fontes de dados: a primeira foi a RAIS, um registro de dados do Ministério do Trabalho que contém o universo das empresas formais no Brasil. Esses dados permitiram que fosse analisado o impacto da medida sobre elas.

Como essa base de dados não apresenta dados sobre empresas e trabalho informal, foi também utilizada uma segunda base, a pesquisa mensal de emprego (PME). Ela foi utilizada com o objetivo de analisar se os efeitos no número de empresas formais, se existente, teria vindo da formalização de firmas até então informais, da criação de novos negócios formais ou da maior sobrevivência das firmas formais já existentes.

Os resultados mostraram que houve um aumento de 4,3% no número de empresas formais nas empresas elegíveis para o tratamento diferenciado. E que esse aumento se deveu a formalização de empresas informais já existentes e não a criação de novas empresas formais, nem a maior sobrevivência de empresas formais existentes.

Além disso, mostram que, em termos da relação custo-benefício, o ganho com a arrecadação das empresas que se tornam formais é muito modesto se confrontado com a receita que se perde com a redução das alíquotas, o que sugere que uma perda líquida na receita tributária.

O trabalho de Corseuil, Neri e Ulyssea (2016) também conclui que a política do MEI “pode ter tido um impacto positivo na decisão dos empreendedores individuais de contribuírem para a previdência”. No entanto, o fato de ter sido observado também uma redução relativa no assalariamento da força de trabalho, é “compatível com a hipótese de algumas empresas, em particular as menores, estarem usando o MEI para trocar uma relação de trabalho assalariado por uma de prestação de serviços” (COURSEUIL, NERI e ULYSSEA, 2016, p. 233). Por outro lado, esse trabalho também não analisa a relação custo-benefício.

Portanto, as pesquisas empíricas existentes no Brasil até hoje mostram que os programas que asseguram tratamento tributário diferenciado não apresentaram resultados relevantes. O simples teria contribuído para a formalização apenas no setor de comércio varejista. O MEI pode ter contribuído para o aumento da formalização de negócios antes informais. No entanto, nos dois casos, se analisado o custo-benefício, isto é, se considerada a perda de arrecadação com a redução de alíquotas, há uma considerável perda líquida de arrecadação. Além disso, muitos dos novos empreendimentos organizados sob a forma de MEI podem ter resultado apenas da troca de uma posição anterior de trabalhador assalariado.

4. TAX PREFERENCES – BENEFÍCIOS FISCAIS OFERTADOS COM O OBJETIVO DE REDUZIR A CARGA TRIBUTÁRIA DE MPES E LHES ESTIMULAR DETERMINADOS COMPORTAMENTOS

Trata-se agora de apresentar a maneira como outros países regulam o tema pelo confronto de suas legislações.²⁹

Essa comparação com as legislações dos outros países será feita em duas partes. Na primeira parte, que é feita neste item, são discutidos os benefícios fiscais – também chamados de *tax preferences* – disponíveis para MPes em algumas jurisdições. Não são tratados aqui benefícios fiscais disponíveis para contribuintes em geral, mas apenas benefícios vinculados, de alguma maneira, ao enquadramento como pequena ou média empresa.

Adota-se o conceito de *tax preferences* utilizado por estudo da OCDE (2015). Nesse sentido, “*tax preferences* são concedidas a MPes para redução do montante de tributos a serem recolhidos pela MPE e/ou pelo investidor ou proprietário de uma MPE” (OECD, 2015, p. 60, tradução nossa). No entanto, há a possibilidade de o benefício operar também reduzindo não o montante de tributos a serem recolhidos, mas os custos de conformidade à tributação.

Benefícios que operam reduzindo custos de conformidade à legislação tributária são, por exemplo, as regras que autorizam a manutenção de contabilidade simplificada para apuração de tributos (*e.g.*, contabilidade baseada no regime de caixa), métodos presuntivos de apuração de tributos (*e.g.*, presunção de lucros sobre faturamento, despesas simplificadas, etc.) ou simples dispensa de recolhimento/registro para empresas/empreendedores que tenham faturamento muito baixo.

Esses benefícios específicos, focados em garantir maior simplicidade e conformidade com as regras tributárias, serão tratados no próximo item.

²⁹ Campos (2010, p. 50-60) também trabalha com o direito comparado e apresenta, ainda que de maneira sucinta e a partir de fontes secundárias, dados sobre o tratamento simplificado de alguns países, a saber: Alemanha, Austrália, Canadá, Espanha, Itália, Japão, Chile e México.

Há três critérios fundamentais para se distinguir entre os benefícios possíveis. Além de dizerem respeito aos próprios tributos a serem recolhidos ou aos custos de conformidade, os benefícios se dividem entre aqueles que operam no nível do negócio ou do investidor ou proprietário e podem ser focados no *input* ou no *output* das MPEs.³⁰

Com respeito à dicotomia nível do negócio ou investidor, os primeiros reduzem a carga tributária da empresa enquanto sujeito passivo. Elas podem tomar diversas formas, por exemplo, deduções adicionais ou aceleradas de despesas, créditos ou isenções ao nível da MPE. O imposto reduzido é geralmente o Imposto de Renda da Empresa. Já os segundos reduzem a carga tributária do investidor ou proprietário enquanto sujeito passivo, por exemplo, possibilitando-se dedução, como despesas, de valores integralizados no capital de MPEs ou isenções de ganhos de capital decorrentes de alienação de investimentos detidos em MPEs. O imposto reduzido é geralmente o Imposto de Renda Pessoa Física do investidor ou proprietário.

Os benefícios também podem ser concedidos sob a forma de deduções e créditos tributários ou sob a forma de isenções. Os primeiros são “input-based”, isto é, operam sobre as entradas das empresas. Os segundos são “output-based”, isto é, operam sobre as saídas (BERGNER *et al.*, 2017, p. 8). Por último, os benefícios também podem tanto atuar diretamente sobre o montante do valor a ser pago, quanto podem atuar sobre os custos de conformidade à tributação.

O Quadro 1 apresentado a seguir sintetiza os benefícios (*tax preferences*) existentes nos países estudados, os quais são apresentados de forma mais detalhada na sequência.

30 Esta e outras classificações que estão sendo propostas para apresentar os benefícios são tomadas do trabalho da OCDE supra referido. Também classifica os benefícios em bases semelhantes, ainda que não detalhadas, por exemplo, o trabalho de Bergner *et al.* (2017), referido anteriormente.

QUADRO 1 – SÍNTESE DOS BENEFÍCIOS (TAX PREFERENCES)

SÍNTESE DE TAX PREFERENCES										
INCENTIVOS NO NÍVEL DO NEGÓCIO					INCENTIVOS NO NÍVEL DO INVESTIDOR					
INVESTIMENTO	DEDUÇÕES E CREDITOS TRIBUTÁRIOS			OUTROS TIPOS DE DEDUÇÕES / CREDITOS	ISENÇÕES E REDUÇÕES DE ALIQUOTAS	INVESTIMENTO INICIAL	RENDIMENTOS DO INVESTIMENTO	DISPOSIÇÃO DE INVESTIMENTO EM SMES		OUTROS
	P&D	EMPREGADOS	EMPREGADOS					GANHOS/PERDAS DE CAPITAL	DOAÇÃO E HERANÇA	
BRASIL	NÃO	NÃO	NÃO (MAS A GPP E ALIQUOTA NO REIMBOLDO SIMPLES NACIONAL)	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO (VERIFICAR COMENTÁRIOS SOBRE INVESTIDOR-ANJO (DIVIDENDOS SAO ISENTOS EM GERAL))	NÃO	NÃO	NÃO
CANADA	NÃO	SIM	NÃO	NÃO	SIM (ALIQUOTA PREFERENCIAL DE 9% DE IR P/ PRIMEIROS \$ 500 MIL E ALIQUOTA REDUZIDA DE 4,5% P/ PRIMEIROS \$ 500 MIL PARA AS CORPORATIONS DE ONTARIO- NÃO TRIBUTAÇÃO DAS SUBVENÇÕES DAS PROVINCIAS PARA SMES)	NÃO	NÃO	SIM (METADE DA PERDA DE CAPITAL DE ALIENAÇÕES DE PEQUENAS EMPRESAS PODE SER UTILIZADA PARA COMPENSAR OUTROS RENDIMENTOS E DIFERIMENTO DO GANHO DE CAPITAL DE PEQUENAS EMPRESAS POR 10 ANOS)	NÃO	SIM (ISENÇÃO DE SUBVENÇÕES)
COREIA DO SUL	NÃO	NÃO (HÁ DIVERSOS INCENTIVOS MAS NÃO VOLTADOS ESPECIFICAMENTE PARA SMES)	NÃO	SIM (FAITHFUL-TAX PAYMENT METHOD E COMPENSAÇÃO INTEGRAL DE PREJUÍZOS FISCAIS)	NÃO	NÃO	NÃO	SIM (ALIQUOTA PARA GANHO DE CAPITAL DEGRADANTE DA VENDA DE SMES E DE 10% AO INVÉS DE 20%)	NÃO	NÃO
EUA	NÃO	NÃO	SIM (CREDITO RELATIVO AOS GASTOS COM SAUDE DOS EMPREGADOS E CREDITO RELATIVO A CONTRATATAÇÃO DE EMPREGADOS QUE TEM BARREIRAS AO EMPRECHO)	SIM (DEDUÇÃO DE GASTOS DE DESPESAS RELACIONADAS COM A ATIVIDADE EMPRESARIAL E HOME OFFICE DEDUCTION)	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
ISRAEL	NÃO	NÃO (HÁ DIVERSOS INCENTIVOS MAS NÃO VOLTADOS ESPECIFICAMENTE PARA SMES)	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
PORTUGAL	SIM (IDRR)	SIM (SIFIDE)	NÃO	NÃO	SIM (PARA INSTALAÇÃO EM REGIÕES ESPECÍFICAS DO PAÍS)	SIM (SEMTEI)	NÃO	SIM (SEMTEI)	NÃO	NÃO
REINO UNIDO	NÃO	SIM (DEDUÇÕES MÚLTIPLAS)	NÃO	NÃO	NÃO	SIM (ES E SEIS)	NÃO	SIM (ES E SEIS)	NÃO	NÃO

Fonte: Elaboração própria.

4.1. BENEFÍCIOS NO NÍVEL DO NEGÓCIO

Entre os benefícios no nível das MPEs, o Quadro 1 contém uma subdivisão entre: (i) “Deduções e Créditos Tributários” e (ii) “Isenções”. Como será demonstrado a seguir, deduções ou créditos geralmente reduzem a carga tributária por meio de redutores que se ligam a alguma finalidade específica, por exemplo, investimentos em pesquisa e desenvolvimento, entre outros. De outro lado, isenções geralmente são concedidas sem conexão com alguma finalidade específica, mas pelo simples fato de se tratar de uma MPE.

4.1.1. DEDUÇÕES E CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

Deduções e Créditos Tributários contemplam tanto deduções quanto créditos. Este estudo utiliza os conceitos de deduções e créditos do trabalho do OCDE. Enquanto “deduções operam para reduzir o montante a recolher de tributos por meio da redução da correspondente base de cálculo mediante deduções de despesas incorridas para geração da renda/lucro tributável” (OECD, 2015, p. 63), os créditos reduzem diretamente o montante do tributo a pagar (OECD, 2015, p. 67).

Regras especiais de deduções para MPEs podem, por exemplo, autorizar deduções multiplicadas ou aceleradas de despesas que já seriam regularmente dedutíveis do imposto de renda corporativo, ou podem possibilitar novas deduções que não se aplicariam a negócios que não se enquadrem como MPEs.

No âmbito dos créditos, são exemplos aqueles concedidos em decorrência de investimentos que se desejam incentivar, como gastos realizados com atividades de P&D ou incorridos para aquisição de certos ativos, como maquinário. Os créditos são geralmente calculados por meio da aplicação de um percentual sobre as despesas incorridas com as referidas atividades, que, então, é descontado diretamente do imposto a recolher.

No Quadro 1, Deduções e Créditos Tributários estão subdivididos em quatro subcategorias: “Investimento”, “P&D” e “Empregados”, que são geralmente as finalidades ou atividades que as *tax preferences* buscam tutelar ou incentivar. Há, ainda, uma quarta categoria de “Outros Tipos de Deduções/ Créditos”, que abrange outras situações não acobertadas pelas três categorias mais comuns supramencionadas.

a) Investimentos

Conforme estudo da OCDE (2015, p. 63), um tipo de crédito ou dedução diz respeito a investimentos, geralmente na aquisição de determinados ativos, principalmente bens de capital sujeitos a depreciação fiscal.

Geralmente são utilizadas deduções aceleradas ou incrementadas de despesas com os “Investimentos” elegíveis pela legislação aplicável. Desse modo, os montantes investidos por MPEs nos investimentos elencados pela legislação dão um resultado maior para a empresa na medida em que reduzem o lucro tributável. Comparativamente, por exemplo, a uma simples redução da alíquota de imposto de renda corporativo para MPEs, esse tipo de benefício exige da MPE um determinado tipo de investimento (*e.g.*, aquisição de um ativo de certa natureza) considerado relevante pelo legislador. Além disso, beneficia apenas “novo” capital, ou capital reinvestido, enquanto a redução da alíquota beneficia tanto “novo” quanto “velho” capital, na medida em que uma MPE pode ter lucros, sem necessariamente realizar novos investimentos (OECD, 2015, p. 63).

Entre as jurisdições analisadas, Portugal é a única que adota benefício dessa natureza. Trata-se da Dedução por Lucros Retidos e Reinvestidos (DLRR), benefício previsto na legislação do imposto de renda daquele país.³¹

A DLRR consiste em um regime de incentivos fiscais ao investimento em favor de micro, pequenas e médias empresas – tal como definidas na Recomendação n. 2003/361/CE, da Comissão, de 6 de maio de 2003³² – que consiste em uma dedução do lucro tributável de até 10% dos lucros retidos que sejam reinvestidos em aplicações relevantes no prazo de 3 anos contado a partir do final do período de tributação a que correspondam tais lucros.

31 Decreto-lei n. 162/2014. Ver também: https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/08/Folheto_Investimento_em_Portugal.pdf. Acesso em: 20 abr. 2020.

32 Artigo 2º Efectivos e limiares financeiros que definem as categorias de empresas

1. A categoria das micro, pequenas e médias empresas (PME) é constituída por empresas que empregam menos de 250 pessoas e cujo volume de negócios anual não excede 50 milhões de euros ou cujo balanço total anual não excede 43 milhões de euros.
2. Na categoria das PME, uma pequena empresa é definida como uma empresa que emprega menos de 50 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede 10 milhões de euros.
3. Na categoria das PME, uma microempresa é definida como uma empresa que emprega menos de 10 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede 2 milhões de euros. Disponível em: <https://www.iapmei.pt/getattachment/PRODUTOS-E-SERVICOS/Qualificacao-Certificacao/Certificacao-PME/Recomendacao-da-Comissao-2003-361-CE.pdf.aspx>. Acesso em: 06 jan. 2018.

O montante máximo dos lucros retidos e reinvestidos suscetíveis de dedução é de € 7,5 milhões por sujeito passivo, por cada período de tributação, até o equivalente a 25% do lucro tributável (50% no caso de micro e pequenas empresas).

Para efeitos da DLR, consideram-se aplicações relevantes os ativos fixos tangíveis adquiridos em estado novo, com algumas exceções previstas na lei.

b) P&D

Em alguns países há benefícios tributários para pesquisa e desenvolvimento específicos para MPEs. Tais benefícios consistem em créditos ou deduções especiais, ligados a pesquisa e desenvolvimento, que reduzem o custo de P&D, “aumentando o valor presente líquido de projetos de pesquisa prospectivos, tornando-os mais atraentes” (OECD, 2015, p. 69).

Na Coreia do Sul ou nos EUA não há incentivo específico de P&D para as MPEs.

Da mesma maneira, Israel, ao contrário de que se poderia imaginar em razão da sua notoriedade no campo da inovação tecnológica e de seu desenvolvido ecossistema de *startups*, não tem incentivos específicos de P&D para MPEs. O país, de fato, oferece diversos benefícios para investimento em P&D, mas não há direcionamento específico para pequenas empresas. Pelo contrário, há, na verdade, benefícios ainda mais vantajosos em caso de grandes contribuintes, que tenham grande capacidade de geração de inovação.

De fato, conforme recente estudo divulgado pela OCDE (2016), os incentivos fiscais existentes em Israel são fortemente voltados para grandes empresas e para as empresas de alta tecnologia e orientadas para a exportação.

Canadá, Portugal e Reino Unido têm um sistema de deduções e créditos ligados a P&D, específico para MPEs.

Deduções ligadas a P&D podem permitir deduções de despesas dessa natureza de forma acelerada e/ou multiplicada na apuração do imposto de renda corporativo. É o que ocorre, por exemplo, no Reino Unido, como será examinado abaixo. Créditos dessa natureza, por sua vez, geralmente são calculados pela aplicação de um percentual sobre as despesas dessa natureza. O resultado dessa multiplicação torna-se um crédito a ser abatido diretamente do imposto de renda a recolher. É o que ocorre, por exemplo, no Canadá, como será examinado a seguir.

No Canadá, o contribuinte pode deduzir as despesas de P&D da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica. Uma “Corporation” (equi-

valente a uma sociedade por ações de capital aberto no Direito Brasileiro) pode obter um crédito reembolsável de imposto de 35% das despesas com P&D, até um limite máximo de US\$ 3 milhões. Há também a possibilidade de um crédito não reembolsável de imposto de 15% sobre o montante das despesas com P&D que ultrapassem o limite de US\$ 3 milhões.

Portugal, a seu turno, possui o Sistema de Incentivos Fiscais à Investigação & Desenvolvimento Empresarial (Sifide).

O benefício consiste na dedução, do imposto de renda corporativo, de despesas com pesquisa e desenvolvimento (P&D) em uma dupla percentagem:

- I. Taxa de base – 32,5% aplicável às despesas realizadas naquele período.
- II. Taxa incremental – 50% do acréscimo da despesa relativamente à média dos dois anos anteriores, tendo como limite máximo o valor de € 1,5 milhão.

No caso dos sujeitos passivos que se enquadrem na categoria das micro, pequenas e médias empresas e que ainda não tenham completado dois períodos de tributação (e que não tenham, por conseguinte, se beneficiado da taxa incremental referida acima), aplica-se uma majoração de 15% à taxa base.

Quando, por insuficiência de lucro tributável, o sujeito passivo não possa deduzir as despesas mencionadas, a respectiva dedução passa a ser possível até o oitavo exercício subsequente.

Por fim, o Reino Unido tem um sistema de créditos de P&D para empresas em geral e um específico para MPEs. Esses regimes visam incentivar as empresas a realizar atividades de pesquisa e desenvolvimento em ciência e tecnologia naquele país.

Trata-se de benefício aplicável apenas a pessoas jurídicas sujeitas ao imposto de renda corporativo. Portanto, formas societárias desprovidas de personalidade jurídica (como *sole trader* e *partnerships*) não fazem jus a esse tipo de incentivo.

O regime geral, aplicável a grandes empresas, consiste em um crédito de 11% calculado sobre as despesas com P&D da empresa. Isso permite que as empresas compensem o benefício do crédito com o custo de P&D – criando uma redução imediata de custos.

Já as MPEs têm direito a uma “superdedução”, ou seja, uma despesa adicional de 130% dos seus custos com P&D, além da dedução normal de 100%, perfazendo um total de 230% de dedução com despesas de P&D. Se a empresa estiver deficitária, poderá reivindicar um crédito fiscal monetizável

com valor de até 14,5% calculado sobre o que se denomina “*surrenderable loss*”.³³ São elegíveis para pleitear esse benefício empresas com: (i) menos de 500 funcionários; (ii) faturamento inferior a € 100 milhões ou ativos cujo valor total não ultrapasse € 86 milhões.

c) Empregados

Créditos e deduções também podem ser concedidos em relação à contratação de empregados, reduzindo o custo de contratação. A dinâmica de funcionamento é similar àquela dos créditos e deduções ofertados relativamente a investimentos e P&D.

Outros tipos de incentivos podem existir para estimular a contratação de empregados. No Brasil, uma medida sempre considerada é a redução de tributos incidente sobre folha de salários, como as contribuições à seguridade social, ou redução de obrigações acessórias relacionadas. Contudo, alguns países também utilizam incentivos tributários destinados apenas às MPEs.

Entre os países analisados, o único que tem benefício de crédito ou dedução de imposto de renda corporativo ligado à contratação de empregados são os Estados Unidos.

Nesse sentido, a pequena empresa pode ter um crédito tributário relacionado aos gastos com saúde dos empregados caso: (i) tenha menos do que 25 empregados em período integral; (ii) pague uma remuneração média inferior a US\$ 53,4 mil por ano; (iii) pague no mínimo 50% do plano de saúde do empregado. O crédito tributário será equivalente ao montante dos gastos com saúde dos empregados, podendo tal valor ser abatido do imposto de renda corporativo devido.

³³ A maneira que o alívio de crédito fiscal opera é explicitada pela tabela a seguir (extraída de: <https://www.accaglobal.com/an/en/technical-activities/technical-resources-search/2014/march/research-development-loss-making.html>).

RESULTADOS DA SME LTD PARA O ANO FISCAL QUE TERMINA EM 31 DE MARÇO DE 2018

PREJUÍZO OPERACIONAL (<i>TRADING LOSS</i>)	€ 200 MIL
DESPESAS COM P&D	€ 60 MIL
“ <i>SURRENDERABLE LOSS</i> ” É A MENOR ENTRE	€ 200 MIL OU € 60 MIL x 230% = € 138 MIL
CRÉDITO FISCAL REEMBOLSÁVEL	€ 138 MIL x 14,5% = € 20.010
PREJUÍZO OPERACIONAL (<i>TRADING LOSS</i>) QUE PODERÁ SER “CARREGADO” PARA OS ANOS SEGUINTE	€ 200 MIL – € 138 MIL = € 62 MIL

Ademais, há um crédito tributário específico para os empregadores que contratarem empregados oriundos de certos grupos que têm algumas barreiras ao emprego. Trata-se do crédito tributário relativo a oportunidades de trabalho (“Work Opportunity Tax Credit –WOTC”), pelo qual os empregadores podem ter um crédito de até US\$ 9,6 mil por empregado.

d) “Outros tipos de deduções/créditos”

Além de créditos e deduções ligados a Investimentos, P&D e Empregados, podem existir benefícios para as MPE relacionados a outras finalidades ou, ainda, concedidos independentemente de finalidades específicas.

Entretanto, entre os países analisados, apenas a Coreia do Sul tem benefícios de deduções/créditos não ligados às finalidades específicas discutidas anteriormente.

Nos termos do artigo 76-2 do *Corporate Tax Act* da Coreia do Sul, pequenas e médias empresas poderão pagar o imposto de renda da pessoa jurídica de acordo com um regime próprio, denominado *Faithful Tax Payment Method*. Para tanto, a empresa deverá ter uma receita que não exceda KRW 500 milhões e manter uma contabilidade devidamente escriturada em sistema de partidas dobradas. Caso a empresa falhe na aplicação do *Faithful Tax Payment Method*, ela não poderá recolher o tributo com base em tal método nos próximos três anos.

Segundo o *Faithful Tax Payment Method*, a MPE tem direito a um crédito na apuração do imposto de renda corporativo calculado pela multiplicação do imposto de renda por 25% (ou 15% para empresas localizadas na região metropolitana de Seul). Tal crédito será abatido do imposto de renda apurado, ou seja, trata-se de um desconto de 25% sobre o imposto de renda a pagar.

Além do crédito relativo ao *Faithful Tax Payment Method*, a Coreia também permite, para MPEs, a compensação integral dos prejuízos fiscais.

Para mostrar a magnitude desse benefício, no caso de pessoas jurídicas não qualificadas como MPEs, há possibilidade de aproveitamento dos prejuízos fiscais, mas eles somente poderão ser compensados em até 10 anos do ano da formação do prejuízo e principalmente há uma limitação do uso do prejuízo fiscal em até 60% da base de cálculo do imposto de renda corrente.³⁴

³⁴ Disponível em: <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2018/08/south-korea-2018.pdf>. Acesso em: 27 jan. 2020.

As MPEs, ao contrário, não estão sujeitas aos limites estabelecidos para as grandes empresas e podem compensar integralmente, e sem limitação de tempo, seus prejuízos fiscais para redução da base de cálculo do imposto de renda.

4.1.2. ISENÇÕES E REDUÇÕES DE ALÍQUOTAS

Outro tipo de benefício relevante ao nível do negócio são as “Isenções e Reduções de Alíquotas”. Entre os países aqui analisados, Canadá e Portugal possuem benefícios que se enquadram em isenções ou reduções de alíquotas pura e simples.

No Canadá, no sistema de tributação da renda da pessoa jurídica, vigora alíquota preferencial para pequenas empresas. Assim, os primeiros US\$ 500 mil de receita anual auferidos por uma empresa canadense são tributados a uma alíquota de imposto de renda preferencial de 9% para 2019, sendo que a alíquota geral é de 15%.³⁵ O limite anual de US\$ 500 mil para pequenas empresas deve ser compartilhado pela pequena empresa e demais empresas com as quais estiver associada.

Além disso, ressalte-se que há alíquotas provinciais específicas para MPEs de acordo com as provinciais onde tais empresas estão alocadas.³⁶ A título de exemplo, MPEs que operam em Ontário são elegíveis para uma alíquota reduzida de imposto de renda corporativo de 3,5% sobre os primeiros US\$ 500 mil de renda, que se dá através de uma dedução denominada “Ontário Small Business Deduction – SBD”.³⁷

Em Portugal, as micro, pequenas e médias empresas que exerçam, diretamente e a título principal, uma atividade econômica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços e que estejam localizadas nas regiões do interior podem se beneficiar, mediante o cumprimento de determinadas condições, da alíquota reduzida de imposto de renda cor-

³⁵ Disponível em: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/businesses/topics/corporations/corporation-tax-rates.html>. Acesso em: 27 jan. 2020.

³⁶ Disponível em: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/businesses/topics/corporations/corporation-tax-rates.html>. Acesso em: 27 jan. 2020.

³⁷ Disponível em: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/tax/businesses/topics/corporations/provincial-territorial-corporation-tax/ontario-provincial-corporation-tax.html>. Acesso em: 27 jan. 2020.

porativo de 12,5% quanto aos primeiros € 15 mil de lucro tributável. As regiões do interior, consideradas para esse efeito, são definidas por regulamento administrativo.

4.2. BENEFÍCIOS NO NÍVEL DO INVESTIDOR OU PROPRIETÁRIO DE MPEs

Neste subitem, discutem-se as *tax preferences* aplicáveis a tributos cujos sujeitos passivos são investidores ou proprietários de MPEs, em vez da MPE em si. Como explicado em relatório da OCDE, esses benefícios “reduzem a carga tributária efetiva sobre o retorno dos investidores, aumentando seus retornos sobre o investimento pós-tributação” (OECD, 2015, p. 75). Isso geralmente é ofertado com o objetivo de estimular investimentos em MPEs, incentivando seu financiamento.

Há três grandes grupos de incentivos ligados ao financiamento de MPEs realizados por meio do sistema tributário. Primeiramente, os incentivos podem ser disponibilizados em conexão com o investimento inicial aportado em uma MPE, por meio de um alívio fiscal de início que reduz o custo de aportes de capital ou de mútuos concedidos a MPEs. Entre os países analisados, Portugal e Reino Unido têm benefícios dessa natureza, como será visto a seguir.

Em segundo lugar, também podem existir benefícios que reduzem a carga incidente sobre rendimentos recebidos de MPEs, por exemplo redução da tributação sobre dividendos recebidos de participações detidas em MPEs. Entre os países analisados, não foram identificados benefícios dessa natureza. Um exemplo ilustrativo nesse sentido seria a Suíça, que, segundo pesquisa da OCDE, tributa, ao nível federal, apenas 60% dos dividendos provenientes de investimentos em micro e pequenas empresas qualificados de acordo com a legislação (OECD, 2015, p. 80).

Finalmente, também podem existir benefícios relativos à alienação ou disposição de investimentos detidos em MPEs, como isenções de ganho de capital, doações de quotas de MPEs, etc. Um exemplo é o Canadá, onde as pessoas físicas têm permissão para diferir o imposto sobre ganho de capital decorrente da alienação de quotas/ações de MPEs, na medida em que os ganhos sejam reinvestidos em outra MPE, conforme explicado em mais detalhes a seguir.

Assim, a Tabela 1 e os comentários a seguir dividem os benefícios no nível do investidor em: (i) Investimento Inicial, (ii) Rendimentos do Investimento, (iii) Disposição do Investimento e (iv) Outros.

4.2.1. INVESTIMENTO INICIAL

Alguns países fornecem alívio fiscal imediato para investimentos realizados em MPEs. Esse tipo de alívio geralmente toma a forma de deduções iniciais do imposto sobre a renda da pessoa física investidora e são muitas vezes limitados a investimento em MPE nova ou muito pequena. A intenção desse tipo de disposição é aumentar o financiamento disponível para as empresas em início de operação. São, portanto, muitas vezes destinados a incentivar o empreendedorismo, reduzindo o custo do investimento inicial.

Entre os países analisados, Portugal e Reino Unido possuem benefícios dessa natureza. Nos dois casos, trata-se de redução do Imposto de Renda da Pessoa Física do Investidor que integraliza capital em MPEs que atendam aos requisitos estabelecidos pela legislação de cada jurisdição.

Em Portugal existe benefício relacionado ao investimento inicial aportado em MPEs. Trata-se do Programa ‘Semente’. Esse programa incentiva o investimento em *startups*, assegurando novas formas de financiamento desses projetos. Nos termos do regulamento do programa, “São elegíveis para receber estes investimentos todas as empresas inovadoras com elevado potencial de crescimento que obtenham a certificação de PME emitida pelo IAPMEI³⁸ e que sejam certificadas pela Rede Nacional de Incubadoras como Startups Semente”.³⁹

Sob tal programa, os sujeitos passivos de IRS (correspondente ao nosso imposto sobre a renda de pessoas físicas) que realizem investimentos elegíveis (i.e., entradas em dinheiro para subscrição de capital e desde que observadas determinadas condições) até o montante máximo de € 100 mil por ano, poderão deduzir do lucro tributável sujeito a IRS, até ao limite de 40% deste, um montante correspondente a 25% dos investimentos efetuados em cada ano. O montante que exceder esse limite poderá ser reportado e utilizado nos dois períodos de tributação seguintes.

Adicionalmente, os ganhos de capital obtidos com a alienação onerosa de participações societárias detidas nessas MPEs incluídas no Programa Semente também são contemplados com benefícios fiscais, conforme detalhado na subseção específica mais à frente (Disposição de Investimentos).

³⁸ Agência para a Competitividade e Inovação de Portugal.

³⁹ Cf. <http://www.rni.pt/programa-semente>. Acesso em: 12 abril 2019.

No Reino Unido também existem benefícios relacionados a investimentos realizados em MPEs. Trata-se do “Enterprise Investment Scheme (EIS)” e do “Seed Enterprise Investment Scheme (SEIS)”. Também existe a possibilidade de usufruir de benefícios similares em casos de investimentos em fundos de *venture capital* aprovados pela autoridade fiscal daquele país.⁴⁰

O EIS e o SEIS foram criados para possibilitar que empresas captem recursos que auxiliem no crescimento de seus negócios. Isso é realizado por meio de estímulos tributários concedidos aos investidores pessoas físicas que adquirem quotas/ações dessas empresas. Os mecanismos são basicamente os mesmos, sendo que as principais diferenças estão nos números envolvidos em cada mecanismo.

No EIS, podem ser captados até £ 5 milhões por ano, e um máximo de £ 12 milhões durante toda a existência da empresa. Existem vários requisitos que as empresas devem cumprir para serem elegíveis ao EIS, que, caso descumpridos, retiram o direito de investidores usufruírem dos respectivos benefícios fiscais.

Entre outros requisitos, a empresa deve: (i) ter ativos (valor bruto) que não ultrapassem £ 15 milhões antes da emissão de ações pelo EIS, e não mais do que £ 16 milhões imediatamente após a emissão; (ii) ter menos que 250 empregados no momento da emissão; e (iii) ter no máximo sete anos de idade (contados a partir da sua primeira transação comercial).

Tal como no EIS, no SEIS também existem vários requisitos que as empresas devem cumprir para serem elegíveis, que, caso descumpridos, retiram o direito de investidores usufruírem dos respectivos benefícios fiscais.

No SEIS, entre outros requisitos, a empresa deve: (i) ter ativos (valor bruto) que não ultrapassem £ 200 mil no momento da emissão das ações; (ii) não ser integrante de uma “*partnership*”;⁴¹ e (iii) ter menos que 25 emprega-

⁴⁰ Venture Capital Trust. Mais informações podem ser verificadas no *site* do governo britânico: <https://www.gov.uk/guidance/venture-capital-schemes-tax-relief-for-investors>. Acesso em 20 abr. 2020.

⁴¹ “*Partnerships*” não têm personalidade jurídica própria. Os “*partners*” permanecem responsáveis pelas dívidas da sociedade com seu patrimônio pessoal, a não ser no caso de “*limited liability partnership*”, que combina transparência para fins tributários e limitação de responsabilidade. *Partnerships*, portanto, não se sujeitam a imposto de renda corporativo. Os lucros são tributáveis no nível do “*partner*”, conforme as regras do imposto de renda aplicáveis ao “*partner*”.

dos no momento da emissão. O SEIS não pode ser utilizado caso a empresa já tenha recebido investimentos pelo EIS ou de um fundo de *venture capital* aprovado pelas autoridades fiscais.

Isso posto, investimentos realizados para subscrição de capital de ações emitidas por meio do EIS e do SEIS podem ser utilizados pelo investidor pessoa física para abatimento do seu imposto sobre a renda conforme a Tabela 1.

TABELA 1 – RESUMO DOS BENEFÍCIOS PARA INVESTIMENTOS EM MPE NO REINO UNIDO

ESQUEMA	INVESTIMENTO ANUAL MÁXIMO SOBRE O QUAL PODE SER APLICADO O BENEFÍCIO	PERCENTUAL DO INVESTIMENTO QUE PODE SER UTILIZADO PARA ABATIMENTO DO IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA
EIS	€ 1 MILHÃO € 2 MILHÕES SE AO MENOS € 1 MILHÃO FOR INVESTIDO EM EMPRESAS DE INTENSIVA INOVAÇÃO (CONFORME CRITÉRIOS DA LEI)	30%
SEIS	€ 100 MIL	50%

Fonte: Elaboração própria.

Os investimentos ou benefícios não utilizados não podem ser carregados para abatimento de IR devido em anos subsequentes. O EIS e o SEIS também disponibilizam benefícios relacionados a ganhos de capital decorrentes da alienação das ações adquiridas por meio desses “esquemas”, como será comentado na subseção específica.

Em suma, tanto em Portugal quanto no Reino Unido, os benefícios em tela operam de forma similar. Em ambos os casos, os valores investidos em MPEs podem ser deduzidos do lucro tributável na apuração do imposto de renda da pessoa física dos investidores, até determinados patamares, conforme especificado na Tabela 1.

4.2.2. RENDIMENTOS DO INVESTIMENTO

Neste item estariam incluídos benefícios relacionados aos rendimentos recebidos por investidores de MPEs. Seria o caso, por exemplo, de tratamento favorecido concedido a lucros recebidos por investidores de MPEs ou, ainda, a juros recebidos de financiamentos oferecidos via instrumentos de

dívida a MPEs. No entanto, nenhum dos países analisados tem benefícios tributários que reduzem a carga tributária para esse tipo de rendimento.

4.2.3. DISPOSIÇÃO DO INVESTIMENTO

Para muitos proprietários de MPEs, o negócio representa parcela significativa de seu patrimônio total. Assim, conforme estudo da OCDE, “a venda da empresa é muitas vezes fundamental para os proprietários de MPEs financiarem sua aposentadoria, o que pode resultar em consequências fiscais substancialmente onerosas”.⁴² Por exemplo, ganhos de capital acumulados ao longo de muitos anos, mas tributados apenas na realização – quando sujeitos a alíquotas progressivas – sofrerão tributação mais onerosa do que se tivessem sido tributados como ganhos realizados ao longo dos anos. Preocupações semelhantes podem surgir quando as MPEs são transferidas para outros membros da família, via doação ou sucessão *causa mortis*. Regras para essas situações são discutidas nesta subseção.

EUA e Israel não têm *tax preferences* dessa natureza.

No Canadá, as pessoas físicas têm permissão para diferir o imposto sobre ganho de capital decorrente da alienação de quotas/ações de MPEs, na medida em que os ganhos sejam reinvestidos em outra MPE. Para fins de determinação do que seria pequena empresa, exige-se que a empresa possua ativos que não excedam US\$ 50 milhões. O reinvestimento deve ser feito a qualquer momento no ano de alienação ou dentro de 120 dias após o final daquele ano (DEPARTMENT OF FINANCE OF CANADA, 2018).

Há possibilidade de diferimento de 10 anos do ganho de capital decorrente da venda de propriedades agrícolas ou pesqueiras, bem como de quotas/ações de MPE, se o produto da venda não foi recebido à vista, de modo que a tributação pode ser diferida até o ano em que os recursos se tornarem recebíveis. Todavia, um mínimo de 10% do ganho deve ser trazido para a renda a cada ano independentemente do recebimento, criando um período máximo de reserva de 10 anos.

Ademais, as perdas de capital resultantes da alienação de ações e instrumentos de dívida são geralmente dedutíveis apenas contra ganhos de capital.

⁴² “Selling a closely held business is often required for the owners of SMEs to fund their retirement, which may result in substantial tax consequences” (OECD, 2015, p. 80).

No entanto, metade da perda de capital de algumas alienações pode ser utilizado para compensar outros rendimentos. Trata-se dos casos de (i) alienações de MPEs em transações com partes independentes; (ii) alienações de empresas em processo falimentar ou (iii) dívidas de difícil recebimento.

Caso as deduções com as perdas não sejam utilizadas no mesmo exercício, elas podem ser utilizadas em até 3 anos antes ou em até 10 anos depois. Após os 10 anos, tais perdas se reverterem em prejuízos fiscais que poderão ser utilizados sem limite de prazo.

Na Coreia do Sul, a alíquota para ganho de capital decorrente da venda de MPEs é de 10%, ao invés de 20%, sendo que são consideradas MPEs as pessoas jurídicas que faturam até KRW 50 milhões por ano (em reais, aproximadamente R\$ 160 mil).

Em Portugal, também no âmbito do Programa Semente acima comentado, os ganhos de capital obtidos com a alienação onerosa de participações societárias correspondentes a investimentos elegíveis⁴³ e detidas por um período mínimo de 48 meses ficarão (total ou parcialmente) excluídas de tributação do imposto sobre a renda de pessoas físicas, desde que os valores de realização sejam (respectivamente, total ou parcialmente) reinvestidos em novos investimentos elegíveis no Programa Semente no ano em que for realizado o ganho de capital ou no ano subsequente.

No Reino Unido, também há benefícios dessa natureza ligados aos Programas EIS e SEIS, acima comentados. Haverá isenção de ganhos de capital na alienação de ações adquiridas pelo EIS ou SEIS, desde que: (i) o benefício sobre o capital inicial aportado (comentado anteriormente) não tenha disso reduzido ou retirado posteriormente; e (ii) as ações foram detidas por um período mínimo (geralmente um mínimo de 3 anos).

No caso de alienação de ações EIS com apuração de perda de capital, tal perda pode ser deduzida (abatido o benefício sobre o capital aportado comentado anteriormente) de quaisquer outros rendimentos tributáveis.

Ainda no caso de ações EIS, caso as condições para fruição da isenção não se apliquem, a tributação do ganho pode ser diferida se o produto da alienação for imediatamente investido na aquisição de ações de outra em-

⁴³ Como dito anteriormente, são elegíveis para receber esses investimentos todas as empresas inovadoras com elevado potencial de crescimento que obtenham a certificação de PME emitida pelo Instituto de Inovação Português (IAPMEI).

presa EIS. A tributação do ganho será devida quando houver disposição do novo investimento entre outras situações.

No caso de alienação de ações do SEIS, caso as condições para fruição da isenção não se apliquem, ainda assim poderá haver isenção do ganho. Isso ocorrerá desde que o produto da alienação seja utilizado para adquirir ações de outra empresa elegível pelo SEIS.

4.2.4. OUTROS

Por fim, podem ainda existir benefícios que não se enquadram nas categorias anteriores. É o caso do Canadá, que concede isenção para subvenção recebida das províncias para investimentos de risco em MPEs.

Como regra geral, a subvenção do governo recebida por um contribuinte é tributável para fins de imposto de renda federal. Contudo, a subvenção financeira das províncias recebida para a aquisição de quotas/ações de uma sociedade de capital de risco (que na maior parte das vezes é uma MPE) não é tributável.

5. REGRAS DE SIMPLIFICAÇÃO PARA REDUÇÃO DOS CUSTOS DE CONFORMIDADE (COMPLIANCE) COM A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Além dos custos diretos dos tributos, o sistema tributário também implica custos para os contribuintes, especialmente para as MPEs, relativos à conformidade com suas regras. Custos de conformidade representam custo fixo significativo, e tendem a impor custo proporcionalmente maior para MPEs do que para as demais empresas. Há diversos estudos comprobatórios nesse sentido.⁴⁴

Uma carga de custos de conformidade desproporcionalmente alta para as MPEs pode dificultar o crescimento de pequenos negócios. Tais custos também podem distorcer as decisões a serem tomadas no âmbito desses negócios, como a formalização de pequenos negócios que operam informalmente.

Para enfrentar essa situação, muitos países têm mecanismos para redução de custos de conformidade para as MPEs. Tais mecanismos são apresentados neste item. Existe um vasto leque de medidas de simplificação para as MPEs, englobando regimes substitutivos de tributo único, ou, como é mais comum, medidas de simplificação de tributos específicos, como do imposto sobre a renda e do imposto sobre valor agregado (IVA).

As medidas de simplificação adotadas nos países aqui analisados implicam pequenas diferenças em relação ao regime normal de cada imposto. Permite-se, por exemplo, uma frequência reduzida de recolhimento, ou a contabilização de forma simplificada. No entanto, em alguns casos, há uma diferença substancial relativamente às regras-padrão, por exemplo, nas apurações de imposto de renda ou de IVA baseadas em presunções legais.

⁴⁴ O próprio relatório da OCDE (2015, p. 13-15) apresenta evidências nesse sentido. Além dele, Bergner *et al.* (2017) indicam uma série de estudos que apresentam evidências empíricas suportando tal conclusão como Sandford, Godwin e Hardwick (1989), Colmar Brunton (2005), entre outros.

As diferentes abordagens de simplificação são, nas situações estudadas, opcionais, permitindo às MPEs que avaliem se cada medida lhe é conveniente ou se, no seu contexto específico, faz mais sentido cumprir as regras-padrão.

Nos comentários e no Quadro 2, os mecanismos de simplificação são divididos em quatro tipos: (i) regime substitutivo de tributo único; (ii) simplificações para imposto de renda; (iii) simplificações para IVA e (iv) simplificações para outros tributos.

O Quadro 2, a seguir, sintetiza as regras de simplificação existentes nos países estudados (*compliance costs*), os quais são apresentados de maneira mais detalhada na sequência.

QUADRO 2 – SÍNTESE DE MEDIDAS SIMPLIFICADORAS PARA SMES

	SÍNTESE DE MEDIDAS SIMPLIFICADORAS PARA SMES									
	REGIME SUBSTITUTIVO DE TRIBUTU UNICO	SIMPLIFICAÇÕES PARA IMPOSTO DE RENDA				SIMPLIFICAÇÕES PARA IVA				SIMPLIFICAÇÕES PARA OUTROS TRIBUTOS
		Presunções	Contabilidade Simplificada	Obrigações Acessórias Reduzidas	Faixas de Isenção	Cálculo Simplificado	Contabilidade e/ou Obrigações Acessórias Simplificadas			
BRASIL	SIMPLES NACIONAL (INCLUSIVE MEI)	LUCRO PRESUMIDO	REGIME DE CAIXA (LUCRO PRESUMIDO)	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO
CANADÁ	NÃO	NÃO	REGIME DE CAIXA PARA QUEM EMPLEAR AGRICULTURA E PESCA	NÃO	SIM (\$ 30.000)	NÃO	REGIME DE CAIXA (PARA QUEM EMPLEAR AGRICULTURA E PESCA)	NÃO	NÃO	NÃO
COREIA DO SUL	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	REGIME SIMPLIFICADO DE APURAÇÃO DE VAT PARA EMPRESÁRIO INDIVIDUAL COM FATURAMENTO DE ATÉ US\$ 48 MIL	NÃO	SIM (NÃO INCIDENCIA DO IMPOSTO ESTIMADO PARA QUEM ESPERAR DEVER MENOS DE US\$ 1 MIL NO MOMENTO DE ENTREGA DA DECLARAÇÃO DO PREENCHIMENTO DO FORMULÁRIO DO IMPOSTO SOBRE LUCROS E GANHOS FOREM INFERIORES A US\$ 400 POR MÊS)	NÃO	NÃO
EUA	NÃO	SIM (DEDUÇÃO SIMPLIFICADA DE 20% PARA O "SOLE PROPRIETOR")	REGIME DE CAIXA PARA EMPRESÁRIO INDIVIDUAL COM FATURAMENTO DE ATÉ US\$ 1 MILHÃO	SIM	NÃO	NÃO	REGIME DE CAIXA PARA EMPRESÁRIO INDIVIDUAL QUE FATURA ATÉ US\$ 1 MILHÃO FORMULÁRIOS SIMPLIFICADOS	NÃO	NÃO	NÃO
ISRAEL	NÃO	NÃO	NÃO	NÃO	SIM (FATURAMENTO ANUAL DE ATÉ NTL 100K)	NÃO	SIM (ESQUEMA ANUAL EM VEZ DE MENSAL)	NÃO	NÃO	NÃO
PORTUGAL	NÃO	REGIME SIMPLIFICADO DE TRIBUTAÇÃO (RST)	NCRF-PE	NÃO	ATÉ € 10.000	NÃO	REGIME DE CAIXA PARA FATURAMENTO INFERIOR A € 500.000 REGIME TRIMESTRAL PARA FATURAMENTO ATÉ EUR 600K	NÃO	NÃO	NÃO
REINO UNIDO	NÃO	DESPESAS SIMPLIFICADAS PARA BENS PROÍBIOS	REGIME DE CAIXA PARA FATURAMENTO ATÉ £ 150.000	DISPENSA DE CONTROLE DE TP	ATÉ £ 89K	PARA FATURAMENTO ANUAL DE ATÉ £ 150.000	REGIME DE CAIXA PARA FATURAMENTO DE ATÉ ESQUEMA ANUAL EM VEZ DE TRIMESTRAL (FATURAMENTO ATÉ £ 1,35 MM)	SIM (SIMPLIFICAÇÕES DO PAVE)	NÃO	NÃO

Fonte: Elaboração própria.

5.1. REGIME SUBSTITUTIVO DE TRIBUTO ÚNICO

De acordo com estudo produzido pela OCDE (2015, p. 13-15), uma possibilidade de simplificação é a substituição de uma variedade de tributos por um tributo único para as MPE. Nos termos do texto da OCDE:

“Os regimes de tributo único geralmente incluem três principais elementos: a) um método simplificado de apuração do tributo (em geral baseado em alguma presunção e/ou regime de caixa); b) regras simplificadas de reporte e obrigações acessórias; e c) isenção de todos ou diversos tributos que estão sendo substituídos”.⁴⁵

Como explicado no estudo produzido pela OCDE: “Regimes substitutivos de tributo único podem ser introduzidos com mais de um objetivo em mente. Podem ter por escopo encorajar a formalização de negócios bem como simplificar e reduzir custos de conformidade”.⁴⁶

Regimes substitutivos são consideravelmente raros. Entre os países analisados, apenas o Brasil adota mecanismo dessa natureza. Contudo, de acordo com a pesquisa realizada pela OCDE, existem experiências similares nos seguintes países: África do Sul, Hungria, Itália, México e Turquia (OECD, 2015, p. 91-93).

5.2. SIMPLIFICAÇÕES DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

Existem também várias medidas utilizadas para reduzir custos de conformidade de MPEs no cumprimento da legislação do imposto sobre a renda. Neste item são comentadas as medidas de simplificação identificadas nas jurisdições analisadas, divididas nas seguintes categorias: (i) Presunções, (ii) Contabilidade simplificada e (iii) Obrigações acessórias reduzidas/simplificadas.

⁴⁵ “These single replacement taxes typically include three main elements: a) a simplified method of tax calculation (often on a presumptive or cash flow basis); b) simplified reporting and filing requirements; and c) exemption from all or several other taxes” (OECD, 2015, p. 91).

⁴⁶ “Single replacement taxes may be introduced with more than one goal in mind. They may be introduced as a means of encouraging formalization of small businesses as well as simplifying compliance. In this respect, country experience differs” (OECD, 2015, p. 91).

5.2.1. PRESUNÇÕES

Nos casos de jurisdições que adotam regimes que permitem apuração do imposto de renda com base em métodos presuntivos, o imposto de renda regular pode ser substituído por um imposto presumível, que geralmente pressupõe uma base de cálculo diferente do confronto entre receitas e despesas da empresa (lucro).

Como a base presumida substitui o lucro/renda corporativa, é importante observar que a carga tributária não variará conforme o lucro da empresa, mas sim conforme a base presumida determinada pela legislação. Um mecanismo possível, como ocorre no Brasil, é a adoção de um percentual – diferente conforme a atividade econômica do contribuinte – aplicável sobre o faturamento da empresa, para identificação de um lucro que seria presumido, levando-se em consideração o segmento econômico e o faturamento potencial de empresas no referido segmento.

A elegibilidade é geralmente determinada por um limite de receita anual. Alguns países também especificam um número máximo de funcionários.⁴⁷

Além dos métodos presuntivos de apuração do imposto, que substituem a apuração regular do imposto com base no lucro, também são incluídas neste item regras pontuais de simplificação do cálculo do imposto, que não necessariamente modificam sua base de cálculo e o sistema de apuração regular como um todo. É o caso de regras que permitem apuração simplificada de despesas dedutíveis, por exemplo.

Canadá, Coreia do Sul, Estados Unidos e Israel não têm regras de simplificação baseadas em presunções para apuração do imposto sobre a renda.

Portugal também adota regime de simplificação, similar ao regime do lucro presumido no Brasil. A Lei n. 2/2014, de 16 de janeiro, criou o Regime de Simplificação Tributária do Imposto sobre a Renda Corporativa.

⁴⁷ “Eligibility is generally determined by an annual revenue threshold. Some countries also specify a maximum number of employees (e.g. Brazil, Czech Republic, Poland and Slovenia). However, as discussed in Chapter 1, the definition of SMEs can vary substantially, as can presumptive tax eligibility. Eligibility requirements determining which small businesses benefit from presumptive tax schemes require careful consideration to ensure that the appropriate segment of the economy benefits” (OECD, 2015, p. 93).

São elegíveis os sujeitos passivos residentes, não isentos nem sujeitos a um regime especial de tributação, que exerçam a título principal uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola; e que verifiquem, cumulativamente, as seguintes condições: (i) tenham obtido, no período de tributação imediatamente anterior, um montante anual de rendimentos não superior a € 200 mil; (ii) o total do seu balanço relativo ao período de tributação imediatamente anterior não exceda € 500 mil; e (iii) adotem o regime de normalização contabilística para microentidades.

Além disso, são excluídos do regime simplificado:

- Os sujeitos passivos que tenham renunciado à sua aplicação nos três anos anteriores, com referência à data em que se inicia a aplicação do regime.
- Os que estejam legalmente obrigados à revisão legal de contas.
- Aqueles cujo capital social seja detido em mais de 20%, direta ou indiretamente, por entidades que não preencham alguma das condições previstas no enquadramento do regime simplificado, exceto quando sejam sociedades de capital de risco ou investidores de capital de risco.

Para o cálculo da “matéria coletável” (base de cálculo) no regime simplificado (art. 86º-B, nº 1, do CIRC – regulamento de imposto de renda português), não é utilizado o lucro tributável apurado através da contabilidade, mas, sim, através de coeficientes de presunção, conforme apresentado no Quadro 3.

QUADRO 3 – COEFICIENTES DE PRESUNÇÃO PARA DETERMINAÇÃO DO RENDIMENTO COLETÁVEL EM PORTUGAL

COEFICIENTE	NATUREZA DO RENDIMENTO COLETÁVEL
0,004	<ul style="list-style-type: none"> • VENDAS DE MERCADORIAS E PRODUTOS • PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS EFETUADAS NO ÂMBITO DE ATIVIDADES HOTELEIRAS E SIMILARES, RESTAURAÇÃO DE BEBIDAS COM EXCEÇÃO DAQUELAS QUE SE DESENVOLVEM NO ÂMBITO DA ATIVIDADE DE EXPLORAÇÃO DE ESTABELECIMENTOS DE ALOJAMENTO LOCAL NA MODALIDADE DE MORADIA OU APARTAMENTO
0,75	RENDIMENTOS DAS ATIVIDADES PROFISSIONAIS CONSTANTES DA TABELA A QUE SE REFERE O ARTIGO 151º DO CÓDIGO DO IRS
0,10	RENDIMENTO DE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS E SUBSÍDIOS DESTINADOS À EXPLORAÇÃO

(CONTINUA)

COEFICIENTE	NATUREZA DO RENDIMENTO COLETÁVEL
0,95	<ul style="list-style-type: none"> • RENDIMENTOS PROVENIENTES DE CONTRATOS QUE TENHAM POR OBJETO A CESSÃO OU A UTILIZAÇÃO TEMPORÁRIA DA PROPRIEDADE INTELECTUAL OU INDUSTRIAL OU A PRESTAÇÃO DE INFORMAÇÕES NO SETOR INDUSTRIAL, COMERCIAL OU CIENTÍFICO • RENDIMENTOS DE CAPITALIS • RESULTADO POSITIVO DE RENDIMENTOS PREDIAIS • SALDO POSITIVO DAS MAIS-VALIAS E MENOS-VALIAS E DOS RESTANTES INCREMENTOS PATRIMONIAIS
1,00	VALOR DE AQUISIÇÃO DOS INCREMENTOS PATRIMONIAIS OBTIDOS A TÍTULO GRATUITO
0,35	RENDIMENTOS DA EXPLORAÇÃO DE ESTABELECIMENTOS DE ALOJAMENTO LOCAL NA MODALIDADE DE MORADIA OU APARTAMENTO

Fonte: Elaboração própria.

Após apuração da base de cálculo, aplicam-se as alíquotas regulares do imposto. Os sujeitos passivos que optem por esse regime não estão sujeitos ao cumprimento da obrigação do pagamento da derrama municipal (tributo municipal sobre o lucro – espécie de adicional do IRC destinado aos municípios).

Além do método presuntivo para imposto de renda corporativo, Portugal também tem regras para a simplificação, no mesmo sentido, do imposto de renda de pessoas físicas.

Em termos gerais, o imposto de renda singular (equivalente ao nosso IRPF) a pagar é apurado em função do somatório do valor anual dos rendimentos tributáveis, segregados de acordo com as seguintes categorias, sem prejuízo das exceções previstas: A – Rendimentos do trabalho dependente; B – Rendimentos empresariais e profissionais; E – Rendimentos de capitais; F – Rendimentos prediais; G – Incrementos patrimoniais (inclui mais-valias); H – Pensões.

Para determinação do Rendimento Líquido da Categoria B (LUÍS, 2015),⁴⁸ a legislação prevê um método simplificado para algumas situações.

⁴⁸ O art. 3º do CIRS (regulamento português do imposto de renda de pessoas físicas) contempla a noção de rendimentos da categoria B, referindo-se aos mesmos como sendo:

- Os decorrentes do exercício de qualquer atividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária.
- Os auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer atividade de prestação de serviços, incluindo as de carácter científico, artístico ou técnico, qualquer

A determinação dos rendimentos empresariais e profissionais (categoria B) se faz com base em dois métodos distintos, isto é, com base na aplicação das regras decorrentes do regime simplificado (“RST”) ou com base na contabilidade (isto é, apuração da base de cálculo pelo confronto entre receitas e despesas).

Ficam abrangidos pelo RST, podendo, no entanto, optar pela determinação dos rendimentos com base na contabilidade, os sujeitos passivos cujo montante anual bruto de rendimentos da atividade no período de tributação anterior, tenha sido igual ou inferior a € 200 mil.

Entretanto, para alguns contribuintes, esse regime poderá não ser o mais vantajoso, podendo então optar pelo regime geral de tributação, aplicando-se nesse caso a avaliação direta.

De acordo com o RST, contemplado no art.31º do CIRS, a apuração do rendimento tributável faz-se aplicando um coeficiente ao valor total dos rendimentos obtidos, conforme sumarizado no Quadro 4, a seguir.

QUADRO 4 – COEFICIENTES DE PRESUNÇÃO PARA RENDIMENTOS EM PORTUGAL

RENDIMENTOS ABRANGIDOS	COEFICIENTE
A) VENDAS DE MERCADORIAS E PRODUTOS, BEM COMO ÀS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS NO SETOR DA HOTELARIA E SIMILARES, RESTAURAÇÃO E BEBIDAS	0,15
B) RENDIMENTOS DE ATIVIDADES PROFISSIONAIS ESPECIFICAMENTE PREVISTAS NA TABELA A QUE SE REFERE O ARTIGO 151º	0,75
C) RENDIMENTOS DE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS NÃO PREVISTOS NAS ALÍNEAS ANTERIORES	0,35
D) RENDIMENTOS PROVENIENTES DE PROPRIEDADE INTELECTUAL OU INDUSTRIAL (<i>KNOW-HOW</i>), RENDIMENTOS DE CAPITAIS IMPUTÁVEIS A ATIVIDADES GERADORAS DE RENDIMENTOS PREDIAIS, SALDO POSITIVO DAS MAIS E MENOS-VALIAS, RESTANTES INCREMENTOS PATRIMONIAIS	0,95
E) SUBSÍDIOS OU SUBVENÇÕES NÃO DESTINADOS À EXPORTAÇÃO	0,30
F) SUBSÍDIOS DESTINADOS À EXPORTAÇÃO, RESTANTES RENDIMENTOS DA CATEGORIA B NÃO PREVISTOS NAS ALÍNEAS ANTERIORES	0,10

(CONTINUA)

que seja a sua natureza, ainda que conexas com atividades comerciais, industriais, agrícolas, silvícolas ou pecuárias.

- Os provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico, quando auferidos pelo seu titular originário.

RENDIMENTOS ABRANGIDOS	COEFICIENTE
G) RENDIMENTOS DECORRENTES DE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS EFETUADAS PELO SÓCIO A UMA SOCIEDADE DE PROFISSIONAIS, ABRANGIDA PELO REGIME DE TRANSPARÊNCIA FISCAL	1,00

Fonte: Elaboração própria.

Sobre a base de cálculo encontrada, aplicar-se-ão as alíquotas gerais do IRS.

Sujeitos passivos não abrangidos pelo regime simplificado por ultrapassarem os limites acima referidos ou por opção dos próprios estarão sujeitos à apuração do IRS por meio da contabilidade organizada, com os respectivos ajustes previstos na legislação tributária.

Por fim, o Reino Unido também adota simplificação específica para certas despesas apuradas no imposto sobre a renda de pessoas físicas. Despesas simplificadas são uma forma de calcular algumas das despesas do negócio usando coeficientes de presunção fixos, em vez de calcular as despesas reais do negócio.

O uso dessas presunções não é obrigatório e os contribuintes elegíveis podem optar por usá-las ou não.

As despesas elegíveis são aquelas relacionadas ao emprego de bens particulares em benefício de um negócio. Tipos de despesas que podem ser calculadas pelo método simplificado: (i) custos com veículos particulares usado em um negócio; (ii) custos de *home office*; (iii) custos com trabalhadores que moram em estabelecimentos comerciais. Todas as outras despesas devem ser calculadas conforme os custos reais.

Para o cálculo simplificado, devem ser registradas as milhas percorridas com o veículo, as horas de trabalho em casa e quantas pessoas moram nas instalações da empresa ao longo do ano. No final do ano fiscal, esses números deverão ser multiplicados por taxas fixas previstas na legislação para cada tipo de despesa.

Para fruição desse regime simplificado há, ainda, limitações de ordem societária, ou seja, determinados tipos societários estão proibidos de usufruir de tal benefício.⁴⁹

⁴⁹ Comerciante individual (*sole trader*) e parcerias (*partnership*) que não tenham pessoa jurídica como sócio poderão utilizar esse mecanismo. Despesas simplificadas não podem ser usadas por *limited companies* ou *partnerships* envolvendo *limited companies*.

5.2.2. CONTABILIDADE SIMPLIFICADA

Os sistemas de imposto de renda na maioria dos países são baseados em contabilidade completa, a partir da qual se apura o imposto sobre a renda, geralmente no regime de competência.⁵⁰ Algumas jurisdições, no entanto, adotam sistemas simplificados de contabilidade para MPEs, com o intuito de reduzir seus custos de conformidade. De acordo com o texto da OCDE: “Tais métodos incluem regras simplificadas para o cálculo de inventário, créditos contra devedores duvidosos e contratos de longo prazo, relaxamento da exigência de manter livros contábeis financeiros para fins tributários e regimes contábeis simplificados”.⁵¹ Um método relativamente comum é a autorização para utilização do regime de caixa.

A contabilidade pelo regime de competência exige o reconhecimento de receitas e despesas no momento em que as transações são celebradas, independentemente do efetivo ingresso de recursos em caixa (receitas) ou efetivos desembolsos financeiros (despesas). Para as MPEs, tal sistemática pode ser demasiadamente complexa, eis que seriam obrigadas a contabilizar despesas relacionadas a ativos de longo prazo (por exemplo, depreciação), passivos de estoques, entre outros. A incidência de tributo sobre acréscimo patrimonial apurado pelo regime de competência também pode implicar dificuldades de fluxo de caixa para MPEs, uma vez que poderiam ser obrigadas a pagar impostos sobre rendimentos que ainda não foram recebidos.

Para reduzir custos de conformidade e mitigar as possíveis dificuldades apontadas acima, muitas jurisdições permitem que MPEs calculem suas receitas e despesas com base no regime de caixa, total ou parcialmente.

Sob o regime de caixa, o imposto de renda é pago apenas sobre receitas efetivamente ingressadas no caixa da empresa, e despesas são deduzidas somente quando dos efetivos desembolsos financeiros.

⁵⁰ “Um pressuposto básico para a elaboração das Demonstrações Contábeis é o da apropriação das receitas e das despesas, com suas mutações nos ativos e passivos e, conseqüentemente, no patrimônio líquido, com fundamento nos momentos em que seus fatos geradores contábeis ocorrem, e não apenas quando de seus reflexos no caixa. Isso caracteriza o Regime de Competência” (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2009).

⁵¹ “These include simplified rules for the calculation of inventory, bad debts and long-term contracts, relaxation of the requirement to keep financial accounting books for tax purposes, and simplified accounting regimes” (OECD, 2015, p. 101).

Israel e Portugal não têm regras de simplificação contábil para apuração de imposto sobre a renda de MPes.

No Canadá, a tributação pelo regime de caixa para o imposto de renda é possível para as empresas que explorem atividades de agricultura e pesca.⁵²

Nos EUA, é permitido adotar o regime de caixa para as empresas (“*sole proprietorship*” ou qualquer outro tipo societário), desde que elas não tenham estoque e a receita bruta anual não exceda US\$ 1 milhão.

No Reino Unido, nos casos de comerciante individual (*sole trader*) e sócio individual (*single partnership*) com faturamento anual igual ou inferior a £ 150 mil por ano, o empresário poderá utilizar regime de caixa para fins de reconhecimento de receitas e despesas na sua declaração de imposto de renda.

Isso significa que receitas e despesas só serão reconhecidas, para fins fiscais, quando recursos efetivamente ingressarem ou saírem em seu caixa. Assim, ao final do ano fiscal, o empresário recolherá imposto apenas sobre rendimentos efetivamente auferidos e realizados no período contábil em questão.

Se um mesmo empresário tem mais de um negócio, o regime de caixa deve ser aplicado a todos os seus negócios. No entanto, o faturamento combinado dos seus negócios deve ser inferior a £ 150 mil, caso contrário tais negócios não poderão usufruir do regime de caixa.

Se um empresário utiliza o regime de caixa e durante um determinado período seu faturamento cresce, o empresário poderá permanecer nesse regime até um volume de negócios total de £ 300 mil por ano. Acima disso, será necessário utilizar a contabilidade tradicional para a próxima declaração de imposto de renda.

No Reino Unido, não podem utilizar o regime de caixa: determinados tipos societários;⁵³ empresas agrícolas com um rebanho atual; empresas que exploram extração mineral; empresas que solicitaram subsídio para pesquisa e desenvolvimento; cemitérios e crematórios entre outras atividades específicas.

52 Disponível em: <https://www.fbc.ca/knowledge-centre/farmers-benefit-cash-method-accounting>. Acesso em: 28 jan. 2020.

53 *Limited companies e limited liability partnerships*.

5.2.3. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS REDUZIDAS OU SIMPLIFICADAS

Outra maneira de reduzir os custos de conformidade fiscal é a redução de obrigações acessórias. Um exemplo é a permissão para reduzir ou deixar de fazer recolhimentos antecipados de imposto sobre a renda, ou, ainda, a redução da frequência do recolhimento do imposto (ampliando-se o período de apuração, por exemplo), redução do número de guias ou formulários exigíveis, simples dispensa de certos controles acessórios, entre outros aspectos.

Não foram identificadas regras dessa natureza no Canadá, Coreia do Sul e Israel.

Nos EUA, há uma declaração do imposto de renda simplificada, que é aplicável às pequenas empresas operadas pelo “*sole proprietor*”. A princípio, o indivíduo que exerce uma atividade empresarial deveria reportar seus lucros ou prejuízos no formulário “Schedule C”.⁵⁴ Todavia, caso as despesas do negócio sejam inferiores a US\$ 5 mil, o indivíduo pode reportar seus lucros ou prejuízos no formulário “Schedule C-EZ”, que é bem mais simplificado, contendo apenas informações sobre o total das receitas, despesas e lucro, sem abertura detalhada de cada um dos itens que compõem o total desses três itens.⁵⁵

Somente é permitido o uso do formulário “Schedule C-EZ”, caso: (i) as despesas dos negócios sejam inferiores a US\$ 5 mil; (ii) seja usado o método do regime de caixa para fins contábeis; (iii) não haja ou não tenha havido estoques durante o exercício fiscal (o que implica a aplicação de tal formulário somente para prestadores de serviços); e (iv) o indivíduo não tenha mais de uma atividade empresarial.

No Reino Unido, MPEs estão dispensadas do cumprimento de controles de preços de transferência (*transfer pricing*). Para tanto, a MPE e o grupo empresarial a que pertence não podem ter mais que 50 empregados, e, ainda, seu faturamento anual total e/ou ativos totais não devem ultrapassar € 10 milhões. Ela será considerada uma média empresa (e, portanto, também uma MPE elegível para a dispensa) se tiver, no máximo, 250 empregados e faturamento inferior a € 50 milhões e/ou ativos totais inferiores a € 43 milhões.⁵⁶

54 Disponível em: <https://www.irs.gov/forms-pubs/about-schedule-c-form-1040>. Acesso em: 28 jan. 2020.

55 Disponível em: <https://www.irs.gov/forms-pubs/about-schedule-c-ez-form-1040>. Acesso em: 28 jan. 2020.

56 Disponível em: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-unitedkingdomguide-2015.pdf>. Acesso em: 28 jan. 2020.

5.3. SIMPLIFICAÇÕES PARA IVA

Ao lado do imposto sobre a renda, o IVA também impõe custos de conformidade significativos às pequenas empresas. Segundo a OCDE (2015, p. 104, tradução nossa): “Embora o IVA, como regra, seja projetado para ser neutro para as empresas, já que o custo do imposto é repassado para os consumidores finais de cada cadeia produtiva, trata-se de imposto cujas regras são frequentemente reputadas como particularmente difíceis e onerosas de serem observadas”.⁵⁷ Assim, não é incomum a instituição de regimes simplificados para MPEs relacionados ao IVA.

Os métodos para simplificação do IVA geralmente são divididos nas seguintes possibilidades: (i) faixas de isenção; (ii) métodos de simplificação do cálculo do IVA e (iii) simplificação de obrigações acessórias e contabilidade (incluindo frequência reduzida de obrigações acessórias, formulários, etc.).

5.3.1. FAIXAS DE ISENÇÃO

De acordo a OCDE (2015, p. 104, tradução nossa): “As faixas de isenção fixam um volume de negócios abaixo do qual não existe obrigação de observar a legislação do IVA. As MPEs que tenham faturamento abaixo desses limites não contabilizam IVA sobre a saída de produtos/serviços e consequentemente também não têm direito a deduzir o imposto pago nas aquisições que realizam”.⁵⁸

No Canadá, há dispensa de registro como contribuinte do IVA local (GST), nas situações descritas no Quadro 5, a seguir.

⁵⁷ “Although VAT is designed to be neutral for business taxpayers, VAT is often classified as particularly difficult and burdensome for SMEs to collect and comply with” (OECD, 2015, p. 104).

⁵⁸ “Exemption thresholds set a level of turnover below which there is no obligation to comply with VAT regulations. Entities under these thresholds do not account for output VAT and consequently are not entitled to deduct input tax incurred on purchases of goods and services” (OECD, 2015, p. 104).

QUADRO 5 – RESUMO DAS REGRAS SIMPLIFICADORAS DO IVA LOCAL DO CANADÁ

SE	ENTÃO	O QUE VOCÊ PRECISA FAZER
VOCÊ NÃO EXCEDEU O MONTANTE DE US\$ 30 MIL NOS ÚLTIMOS QUATRO TRIMESTRES	VOCÊ É UM PEQUENO FORNECEDOR	VOCÊ NÃO PRECISA SE REGISTRAR PARA FINS DE GST. AO FINAL DE CADA TRIMESTRE, DEVE FAZER O CÁLCULO PARA VERIFICAR SE CONTINUA COMO PEQUENO FORNECEDOR
VOCÊ EXCEDEU O MONTANTE DE US\$ 30 MIL EM APENAS UM TRIMESTRE	VOCÊ NÃO É UM PEQUENO FORNECEDOR. VOCÊ DEIXOU DE SER NO MOMENTO EM QUE SEU FORNECIMENTO ULTRAPASSOU US\$ 30 MIL	VOCÊ PASSA A SER COBRADO PELO GST SOBRE A PARCELA DE SUA RECEITA QUE EXCEDER US\$ 30 MIL. HÁ UM PRAZO PARA REGISTRO DE 29 DIAS A PARTIR DA DATA EM QUE SE DEIXA DE SER UM PEQUENO FORNECEDOR
VOCÊ EXCEDEU O MONTANTE DE US\$ 30 MIL NOS ÚLTIMOS QUATRO TRIMESTRES	VOCÊ NÃO É UM PEQUENO FORNECEDOR NO MÊS QUE SUCEDE O TRIMESTRE EM QUE ULTRAPASSOU US\$ 30 MIL	VOCÊ PASSAR A SER COBRADO PELO GST NO INÍCIO DO MÊS EM QUE VOCÊ DEIXA DE SER UM PEQUENO FORNECEDOR

Fonte: Elaboração própria.

Na Coreia do Sul, há um regime simplificado de arrecadação de IVA para os empresários individuais que tenham faturamento inferior a US\$ 48 mil,⁵⁹ pelo qual aplica-se um percentual variável de acordo com a atividade (que vai de 5% a 30%) do empresário individual sobre a alíquota geral de 10% de IVA.⁶⁰

59 Enforcement Decree of the Value-Added Act: “Article 109 (Scope of Application of Simplified Taxation) (1) ‘Amount prescribed by Presidential Decree’ in the main sentence of Article 61 (1) and Article 62 (1) of the Act, means forty-eight million won”.

60 Enforcement Decree of the Value-Added Tax Act: “Article 111 (Calculation of Tax Bases and Tax Amounts for Simplified Taxable Persons) (1) Articles 59 through 66 shall apply mutatis mutandis to the calculation of tax base for a simplified taxable person. In such cases, ‘value of supply’ shall be construed as ‘proceeds from supply.’ (2) ‘Value-added rate of the relevant business category prescribed by Presidential Decree’ in Article 63 (2) of the Act, means a value-added rate as follows: (3) Where a simplified taxable person submits any of the following documents pursuant to Article 63 (3) of the Act or any of such documents retained by him/her, to the head of the competent tax office subject to verification by a deciding or rectifying agency under Article 102 when making a decision or rectification under Article 68 of the Act, an amount calculated under each of the subparagraphs of Article 63 (3)

Os EUA não têm IVA.

Em Israel, autônomos cuja receita anual seja menor que NIS 99.006 são isentos de IVA. Ou seja, isentos da obrigação de cobrar IVA sobre suas vendas e, por conseguinte, vedada a tomada de créditos de IVA incidente sobre aquisições que realizam. Um distribuidor isento deve emitir recibos (não notas fiscais) aos clientes e manter um livro de recibos e pagamentos em um formato específico prescrito pela legislação.

No Reino Unido, o IVA incide sobre a maior parte das operações de transferência de mercadorias e produtos bem como prestação de serviços, realizados por pessoas físicas ou jurídicas de qualquer natureza. A alíquota padrão é de 20%.

Um empresário só está obrigado a se registrar como contribuinte de IVA quando ultrapassar o limite de faturamento de £ 85 mil em um período de 12 meses, ou quando expectar ultrapassá-lo em um único período de 30 dias.

É possível solicitar uma exceção de registro se o volume de negócios tributável ultrapassar o limite apenas temporariamente. Para tanto, é necessário fazer um requerimento à HMRC (autoridade fiscal daquele país) com evidências que mostrem porque a empresa acredita que o volume de negócios tributável do IVA não ultrapassará o limite de obrigatoriedade de registro nos 12 meses seguintes.

É interessante notar que não há um regime de transição para o empresário antes desobrigado de registro e que ultrapassa o limite de faturamento e, com isso, passa a ser contribuinte obrigatório desse imposto. Isso significa que os £ 85 mil de faturamento, antes isentos, passam a ser tributáveis.

Essa situação dá ensejo à criação de esquemas de segregação de atividades de empresas, o que acaba por dividir o faturamento entre mais de uma empresa, evitando alcançar o limite de £ 85 mil.⁶¹

of the Act, shall be deducted from the amount of tax payable: Provided, That the same shall not apply where it is deducted as an input tax amount under Article 63 (6) of the Act:

1. A list of total tax invoices by seller under Article 54 (1) and (3) of the Act;
2. A statement on the receipts of credit card sales slips, etc”.

⁶¹ Nesse sentido, cf. <https://www.taxation.co.uk/Articles/2018/05/15/338004/not-vat-registered-high-turnover>. Acesso em: 28 jan. 2020.

5.3.2. MÉTODOS DE SIMPLIFICAÇÃO DO CÁLCULO DO IVA

Nos regimes normais de IVA, os sujeitos passivos devem recolher aos cofres públicos o montante do imposto incidente sobre a sua margem, ou seja, a diferença entre o IVA pago sobre os insumos que adquire e o IVA incidente sobre as suas vendas de produtos e/ou serviços. Uma alternativa utilizada em alguns países para minimizar os custos de conformidade para as MPEs consiste na adoção de regimes de presunção para facilitar o cálculo do passivo relativo ao IVA.⁶² “Assim, determinadas MPEs podem ser autorizadas a recolher o IVA com base em uma alíquota fixa a ser aplicada sobre o faturamento, em vez de exigir-se o cálculo detalhado do IVA” (OECD, 2015, p. 107, tradução nossa).⁶³

Entre os países aqui analisados, a única jurisdição que tem regra de simplificação do cálculo do IVA é o Reino Unido. Neste país, se seguido esse modelo, a empresa simplesmente paga uma porcentagem do seu faturamento total como IVA (sem fazer cálculo de dedução de créditos de insumos sujeitos a IVA). O percentual depende da atividade que a empresa executa – diferentes setores têm taxas percentuais diferentes para cálculo do IVA. A empresa ainda terá que cobrar o IVA nas suas faturas, mas não precisa contabilizar o IVA de cada aquisição. Somente empresas menores, com volume de faturamento anual até £ 150 mil, podem utilizar esse método de cálculo simplificado.

5.3.3. SIMPLIFICAÇÕES DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS E CONTABILIDADE

Neste item são apresentados mecanismos de simplificação de contabilidade, obrigações acessórias e pagamento do IVA.

Uma medida de simplificação relativamente comum envolve o uso do regime de caixa. Geralmente, a apuração do IVA é baseada no regime de competência, exigindo que o IVA seja recolhido sobre vendas, ainda que o respectivo pagamento não tenha sido recebido. Sob a contabilidade de caixa, o IVA é pago apenas sobre venda cujo pagamento já tenha ingressado em caixa e, da mesma forma, os créditos fiscais de IVA sobre insumos adquiridos são reconhecidos somente quando o pagamento da respectiva aquisição é efetuado.

⁶² Por exemplo, França, Coreia do Sul e México. Cf. OECD (2015, p. 107-110).

⁶³ “For example, certain SMEs may be allowed to apply a single flat rate to turnover for determining the amount of VAT to be remitted to tax authorities (instead of requiring a detailed VAT calculation)” (OECD, 2015, p. 107).

Outro exemplo de medida dessa natureza consiste na redução da frequência com que se tem de atender a obrigações acessórias e/ou fazer recolhimentos. A maioria dos países com sistemas de IVA exige que as empresas apresentem declarações e recolham o IVA mensalmente. Caso MPEs possam cumprir essa obrigação em intervalos de tempo menos frequentes, os custos de conformidade podem ser significativamente reduzidos.

Como já foi dito, os EUA não têm IVA.

Na Coreia do Sul, a frequência de entrega da obrigação acessória relativa ao IVA é menor (uma vez por ano em vez de duas vezes por ano) para o empresário individual enquadrado no regime simplificado de IVA.⁶⁴

No Canadá, a tributação pelo regime de caixa para o IVA é possível para as empresas que explorem atividades de agricultura e pesca.⁶⁵

Em Israel, todos os sujeitos passivos são obrigados a se registrar como contribuintes do IVA, geralmente apurado e recolhido sob periodicidade mensal. Para os negócios cujo faturamento anual não exceda ILS 1,490 milhão, poderão apresentar as declarações de IVA bimestralmente (conforme Circular do IVA 3/2017).

Em Portugal, regra geral, o IVA segue um regime mensal de apuração e recolhimento para a generalidade das empresas. Há, contudo, possibilidade de adoção de regime trimestral para os sujeitos passivos com um volume de negócios inferior a € 650 mil no ano civil anterior (Art. 41, n° 1 do Código do IVA) – dilatação temporal de envio e pagamento de obrigações fiscais (DÂMASO, 2015).

Também há a possibilidade de apurar o IVA sob o regime de caixa, aprovado, em Portugal, pelo Decreto-lei n. 71/2013, de 30 de maio, e que entrou em vigor em 1 de outubro de 2013. Trata-se de um regime opcional, aplicável aos sujeitos passivos de IVA com um volume anual de negócios não superior a € 500 mil, nos termos do qual o imposto só se torna exigível após o recebimento do preço cobrado sobre as operações tributáveis, e só se torna dedutível no momento em que os sujeitos passivos efetuam o devido pagamento aos fornecedores.

⁶⁴ Enforcement Decree of the Value-Added Tax Act: “Article 114 (Returns and Payments by Simplified Taxable Persons) (1) The head of the competent tax office shall issue a notice for payment of the value-added tax under the main sentence of Article 66 (1) of the Act during the period between July 1 and July 10”.

⁶⁵ Disponível em: <https://www.fbc.ca/knowledge-centre/farmers-benefit-cash-method-accounting>. Acesso em: 28 jan. 2020.

No Reino Unido, para apuração do IVA, há um método padrão de contabilidade, segundo o qual deve se manter um registro detalhado do IVA de todas as compras e vendas realizadas pela empresa. Isso pode ser efetuado por meio de livro de registro manual ou de software de contabilidade para capturar dados de IVA automaticamente. A informação é então utilizada para preencher uma declaração de IVA devida trimestralmente, que após aprovação da HMRC, gera a obrigação de pagar o IVA devido.

Não obstante, existem algumas alternativas ao método padrão de contabilidade do IVA, conforme descrito a seguir:

- a. Esquema anual de IVA contábil: funciona exatamente como o método padrão de contabilização do IVA, exceto pelo fato de que as declarações e o pagamento do imposto não são trimestrais, mas anuais. Empresas com faturamento anual de até £ 1,35 milhão podem usar o esquema contábil anual.
- b. Esquema de contabilidade de caixa: com a contabilidade de caixa, a empresa contabiliza o IVA na data em que recebe pagamentos em oposição à data em que envia a fatura, aplicável na contabilidade padrão. Isso pode ser especialmente útil se a empresa tiver pagadores lentos, pois não terá que recolher o IVA antes de receber o pagamento pelas suas vendas. No entanto, essa opção pode não ser adequada para empresas que compram muitos itens a crédito. Isso porque não se pode recuperar o IVA até que o respectivo pagamento seja concluído. Assim como no método de contabilidade padrão do IVA, a empresa ainda precisa entregar suas declarações a cada trimestre. São elegíveis para esse método de apuração as empresas com faturamento anual de até £ 1,35 milhão.

5.4. SIMPLIFICAÇÕES PARA OUTROS TRIBUTOS

Medidas de simplificação também podem ser instituídas com relação a diversos outros tributos.

Geralmente, existem mecanismos de simplificação em relação às deduções da folha de pagamento que empregadores são obrigados a realizar, como retenções de contribuições previdenciárias e/ou imposto de renda sobre salários de funcionários.

Entre os países analisados, EUA e Reino Unido têm medidas de simplificação dessa natureza.

Nos EUA, há benefícios relativos ao imposto estimado (“*estimated tax*”, que é devido quando há recebimento de rendimentos em que não há retenção na fonte do imposto de renda pela fonte pagadora dos rendimentos).⁶⁶

Indivíduos, incluindo empresários individuais, sócios e acionistas de “S Corporations”, geralmente devem fazer pagamentos do imposto estimado quando eles esperam dever US\$ 1 mil ou mais no momento de entrega de declaração do imposto de renda.

Por sua vez, sociedades anônimas geralmente devem fazer pagamentos do imposto estimado quando eles esperam dever US\$ 500 ou mais no momento de entrega de declaração do imposto de renda.

No Reino Unido, o empresário que tem empregados normalmente tem que operar o sistema PAYE (*Pay As You Earn*) como parte de sua folha de pagamento. PAYE é o sistema da HMRC para cobrar imposto de renda e *national insurance contributions* (NIC) na fonte sobre as remunerações de empregados.

A empresa está dispensada de se inscrever no PAYE se nenhum dos seus funcionários receber £ 116 ou mais por semana, se receber benefícios, tiver outro emprego ou receber uma pensão. Isso não isenta a empresa de manter registros da folha de pagamento ou de recolher a sua cota-parte da NIC, tampouco a pessoa física de entregar sua declaração de IR e recolhimento de NIC.

Ademais, geralmente, o empresário deve recolher a tributação sobre a folha mensalmente. No entanto, no caso de pequeno empregador, que é aquele que espera pagar menos de £ 1.500 por mês, pode providenciar o pagamento trimestral. Para tanto, é necessário fazer uma solicitação à HMRC.

⁶⁶ Disponível em: <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/estimated-taxes>. Acesso em: 28 jan. 2020.

6. ANÁLISE DAS LEGISLAÇÕES E COMPARAÇÃO COM O BRASIL

No Brasil, como mostrado, quando se tratou da evolução histórica da legislação, o tratamento diferenciado é regulado pelo regime do Simples Nacional. Esse programa consiste em um regime substitutivo de tributo único. MPEs podem fazer a opção pelo regime desde que seu faturamento nos doze meses anteriores ao período de apuração tenha sido inferior a R\$ 4,8 milhões (e não se enquadrem nas demais restrições estabelecidas pela LC 123/2006).

O Simples permite o pagamento de diversos tributos em uma guia única, quais sejam: PIS, COFINS, IRPJ, CSLL, IPI, Contribuição Previdenciária Patronal (“CPP”), ICMS e ISS,⁶⁷ os quais incidem sobre diferentes bases econômicas.⁶⁸

O montante a recolher é calculado por meio de alíquotas progressivas sobre o faturamento da empresa. Essas alíquotas englobam os tributos acima mencionados, sendo distribuídas para cada ente ou finalidade após a arrecadação, mas permitindo que o contribuinte faça um único cálculo e efetue o recolhimento por meio de uma mesma guia de pagamento.

Diferentes tabelas de alíquotas se aplicam a diferentes setores econômicos. No Simples Nacional, as empresas são obrigadas a reportar uma única obrigação acessória anual, substituindo diversas declarações que seriam exigidas fora do regime nos níveis nacional, estadual e municipal.⁶⁹

As empresas também ficam desobrigadas de manter escrituração contábil completa, mas devem manter certos registros simplificados exigidos pela legislação. O regime também permite opção pela apuração com base no regime de caixa, ou seja, de acordo com o ingresso das receitas no caixa da empresa em vez do regime de competência pela emissão de notas fiscais.

⁶⁷ Para empresas com faturamento superior a R\$ 3,6 milhões e inferior a R\$ 4,8 milhões, o ICMS e o ISS não são incluídos no regime e devem ser recolhidos separadamente.

⁶⁸ *Grosso modo*, PIS e COFINS incidem sobre faturamento, ICMS sobre o valor agregado na venda de mercadorias e ISS sobre o preço da prestação de serviços, enquanto o IRPJ e a CSLL incidem sobre o lucro corporativo.

⁶⁹ A título de exemplo, empresas optantes pelo Simples Nacional não estão obrigadas à entrega das seguintes obrigações acessórias federais: ECF, ECD, EFD-ICMS/IPI, EFD-PIS/COFINS, DCTF, estando obrigadas tão somente a entrega da DIRF e da DASN.

Na mesma Lei, há, ainda, previsão do regime do Microempreendedor Individual (“MEI”), aplicável a pessoas físicas autônomas, com até um empregado (remunerado pelo salário mínimo), e com faturamento anual inferior a R\$ 81 mil.

No regime do MEI, o contribuinte é isento de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e IPI, e deve pagar um montante fixo mensal a título de contribuições previdenciárias, acrescido, ainda, de um montante fixo relativo a ICMS ou ISS. O montante fixo mensal é de R\$ 45,65 a título de contribuição previdenciária, R\$ 1 (um real) a título de ICMS, caso o MEI realize atividade sujeita a tal imposto, e R\$ 5 a título de ISS, caso o MEI seja prestador de serviços.

A primeira grande diferença entre o Brasil e os países objeto da pesquisa é a de que, como foi visto, nos países objeto de comparação não existe um sistema simplificado para as MPEs nesses moldes, isto é, em que há substituição de vários tributos por um tributo único.⁷⁰ Algum tratamento diferenciado é assegurado às MPEs, em algumas poucas situações, com relação a tributos específicos. Foram examinadas as situações relativas ao imposto sobre a renda e ao imposto sobre o valor agregado (IVA).

As jurisdições estudadas, regra geral, adotam *tax preferences* ou regras de simplificação que mantêm a dinâmica geral de funcionamento dos tributos, sem substituí-los por um método alternativo totalmente distinto. É o que se verifica, por exemplo, nos créditos e nas deduções concedidos na apuração de imposto sobre a renda, ou na simples dispensa de recolhimento de IVA. Mas o que chama a atenção, no entanto, é a diferença entre o teto de faturamento estabelecido na legislação brasileira se comparado aos dos outros países.

6.1. COMPARAÇÃO DOS LIMITES DE FATURAMENTO PARA FRUIÇÃO DO REGIME (PAÍSES QUE SÃO OBJETOS DO PRESENTE ESTUDO)

Em primeiro lugar, serão comparados os limites para o ingresso nos diferentes regimes diferenciados e posteriormente serão comparados, na

⁷⁰ Tecnicamente os tributos não são substituídos, apenas há uma guia de recolhimento unificada para todos. Contudo, vamos adotar essa terminologia, que foi utilizada no trabalho da OCDE, para fins comparativos.

medida do possível, o quanto isso significa, em termos de gasto tributário, para cada país.

A Tabela 2 sintetiza os limites de faturamento para fruição de benefícios relacionados a imposto sobre a renda ou IVA, desde que impliquem dispensa de recolhimento do tributo ou redução direta da carga tributária por meio de redução de alíquota ou fator redutor da base de cálculo. Também foram incluídos benefícios consistentes em regimes presumidos de apuração de imposto sobre a renda, vez que comumente implicam redução de carga tributária para os contribuintes optantes.

As notas de rodapé inseridas na Tabela 2 explicitam a qual benefício o limite de faturamento diz respeito, para possibilitar a consulta, em mais detalhes, nos capítulos anteriores.

Trata-se dos benefícios discutidos nos capítulos anteriores, independentemente de antes terem sido classificados como *tax preferences*, ou como regras de simplificação – *tax compliance costs* – e independentemente da existência de outros requisitos para fruição que se apliquem conjuntamente ao limite de faturamento, como ramo de atividade ou número de funcionários, por exemplo.

Não estão representados na Tabela 2 os benefícios que não estabelecem limites de faturamento para sua fruição, tampouco são representados os demais limites quando aplicáveis de forma conjugada ao teto de faturamento. Também não estão representados benefícios aplicáveis no nível do investidor ou sócio da MPE, pois seus limites e critérios não seriam comparáveis aos benefícios aplicáveis à própria MPE. Por fim, não foram representados benefícios que não impliquem dispensa de recolhimento ou redução de carga tributária por meio de redução de alíquota ou de base cálculo. Assim, benefícios pontuais relacionados, por exemplo, a P&D, contratação de funcionários, entre outros, não foram incluídos na Tabela 2.

No Brasil também há mecanismo semelhante especificamente no âmbito do imposto de renda, ainda que em patamares maiores do que os aplicáveis especificamente às MPEs. No regime do lucro presumido, as empresas não calculam o imposto de renda com base no lucro real, mas o imposto vai incidir sobre um montante presumido. É adotado um limite de faturamento para elegibilidade: as empresas cujas receitas brutas no ano calendário anterior não excedam R\$ 78 milhões podem optar por serem tributadas com base no lucro presumido, em vez de seguir a regra geral do lucro real.

De acordo com o método do lucro presumido, o imposto de renda é calculado trimestralmente e as alíquotas de IRPJ e CSLL são aplicadas a um

lucro que consiste em uma porcentagem fixa da receita bruta do contribuinte no trimestre. Geralmente, tais percentuais são de 8% (IRPJ) e 12% (CSLL) para contribuintes que atuam na área comercial e industrial, e 32% (para ambos os tributos) para contribuintes prestadores de serviços.

As pessoas jurídicas optantes pelo regime do lucro presumido podem também realizar a apuração do tributo com base em contabilidade apurada sob o regime de caixa (arts. 223 e 224 da Instrução Normativa 1.700/2017).⁷¹

Para facilitar essa verificação, optou-se por trabalhar com todas as grandezas em dólares americanos (USD).⁷²

TABELA 2 – LIMITES PARA O REGIME TRIBUTÁRIO FAVORECIDO

PAÍS	IMPOSTO DE RENDA	IVA	SIMPLES NACIONAL (BRASIL)
BRASIL	US\$ 20,5 MILHÕES ⁷³	N/A	US\$ 1,270 MILHÃO ⁷⁴
CANADÁ	N/A	US\$ 22,5 MIL ⁷⁵	N/A
COREIA DO SUL	US\$ 437,5 MIL ⁷⁶	US\$ 48 MIL	N/A
EUA	N/A	N/A	N/A
ISRAEL	N/A	US\$ 26,5 MIL ⁷⁷	N/A
PORTUGAL	US\$ 222 MIL ⁷⁸	US\$ 11 MIL ⁷⁹	N/A
REINO UNIDO	N/A	US\$ 104 MIL ⁸⁰ /US\$ 183,5 MIL ⁸¹	N/A

Fonte: Elaboração própria.

⁷¹ Também é verdade que no Simples Nacional há autorização para adoção do regime de caixa para fins de apuração das receitas tributáveis, porém nesta seção comentamos apenas a simplificação de contabilidade para imposto sobre a renda.

⁷² Utilizamos o conversor automático do *site* <https://financeone.com.br/moedas/conversor-de-moedas/>. Acesso em: 29 jul. 2019.

⁷³ Lucro presumido (IRPJ/CSLL).

⁷⁴ Simples Nacional.

⁷⁵ Dispensa de recolhimento de IVA.

⁷⁶ *Faithful Tax Payment Method*.

⁷⁷ Dispensa de recolhimento de IVA.

⁷⁸ Regime de Simplificação Tributária.

⁷⁹ Dispensa de recolhimento de IVA.

⁸⁰ Dispensa de recolhimento de IVA.

⁸¹ IVA cobrado com base em uma alíquota fixa sobre o faturamento.

Se analisada a Tabela 2, verifica-se como no Reino Unido, no Canadá, em Portugal e em Israel as MPEs que faturam até determinado patamar estão isentas do IVA. Na Coreia do Sul, há um regime simplificado de arrecadação de IVA para os empresários individuais que tenham faturamento inferior a US\$ 48 mil. No Reino Unido, além disso, se o faturamento das MPEs for inferior a um outro patamar, um pouco mais alto que o anterior, o IVA pode ser pago com base em uma alíquota fixa incidente sobre o faturamento. Com relação ao imposto sobre a renda, por sua vez, o tratamento diferenciado é assegurado em Portugal e na Coreia.

Uma segunda diferença principal entre o regime brasileiro e o dos demais países é que, se comparados os limites de faturamento exigidos para ingresso nos regimes que conferem tratamento simplificado, verifica-se como o limite estabelecido pela legislação brasileira destoa significativamente daqueles estabelecidos nesses países.

Inicialmente, recorda-se que o teto de faturamento anual atualmente em vigor no regime brasileiro do Simples Nacional é de R\$ 4,8 milhões (aproximadamente US\$ 1,270 milhão).^{82,83} Para fruição do regime presumido para fins de apuração do imposto sobre a renda, o limite atual é de R\$ 78 milhões por ano (ou seja, algo em torno de US\$ 20,5 milhões).

Com respeito ao IVA, para comparar o sistema vigente no Brasil com os dos países selecionados, são observadas duas situações distintas. Em uma primeira situação, é estabelecido um teto de faturamento e as empresas que não atingirem esse teto estão dispensadas do pagamento do tributo.

Outras legislações, como a do Reino Unido, estabelecem, além desse primeiro teto, outro patamar. As empresas que não atingirem esse segundo patamar têm a possibilidade de pagar o IVA como uma porcentagem de seu faturamento (calculada a partir de alíquotas fixas sobre o faturamento).

O limite de faturamento até o qual se admite a dispensa do pagamento do tributo é de US\$ 22,5 mil no Canadá, US\$ 26,5 mil em Israel, US\$ 11 mil em Portugal, US\$ 48 mil na Coreia do Sul e US\$ 104 mil no Reino

⁸² Lembrando que o recolhimento pelo Simples Nacional não abrangerá o ICMS e o ISS para a parcela da receita bruta que exceder R\$ 3,6 milhões (US\$ 949.868,07, portanto, aproximadamente US\$ 950 mil). Entretanto, para fins comparativos, trabalharemos com o limite máximo do benefício.

⁸³ Para fruição do regime do Microempreendedor Individual (MEI), o limite atual de faturamento é de R\$ 81 mil por ano (aproximadamente US\$ 21 mil).

Unido. Com relação aos três primeiros países, o que se observa é que o limite do faturamento exigido para que se assegure o tratamento privilegiado é na média de US\$ 20 mil, isto é, 63,5 vezes menor do que o limite vigente no Brasil.

Se tomado o caso do Canadá, o maior dos três, o limite de faturamento seria, ainda, 48 vezes menor do que o que está em vigor no Brasil. E, se tomado o limite do Reino Unido, um pouco maior, mesmo assim esse limite seria 12 vezes menor que o limite em vigor, hoje, no Brasil.

Se tomada a média do faturamento máximo estabelecido para ingresso no regime diferenciado no Canadá, em Portugal e Israel, observa-se que ela é quase a mesma que se exige no Brasil para o ingresso não no Simples, mas para que a MPE possa se constituir como MEI (aproximadamente US\$ 21 mil).

Se analisado, por sua vez, o sistema do Reino Unido, além do patamar para a isenção há também o patamar para o pagamento com base em uma alíquota fixa sobre o faturamento. Nesse caso, o faturamento exigido é de £ 150 mil, o equivalente a US\$ 183.530,00.

Portanto, mesmo se comparado o limite estabelecido para o ingresso no Simples com um regime tributário que condiciona o tratamento diferenciado ao pagamento de um percentual sobre o faturamento, constata-se que o patamar estabelecido no sistema do Reino Unido é quase sete vezes inferior ao limite de faturamento exigido para ingresso no Simples Nacional.

Se analisado, por sua vez, o imposto de renda, o que se observa, em primeiro lugar, é que nos Estados Unidos, Canadá, Reino Unido e Israel não existe tratamento privilegiado estabelecido pela via da redução de alíquota. Com relação aos outros dois países em que esse tratamento existe, em Portugal, o limite exigido é 5,7 vezes inferior ao limite que existe no Brasil para o tratamento diferenciado e, mesmo na Coreia que é o país no qual os limites são mais elevados, ele é cerca de 2,9 vezes inferior ao teto existente no Brasil.

Se tomado o regime do lucro presumido, por sua vez, que é semelhante aos mecanismos existentes em Portugal e na Coreia, observa-se que o teto para ingresso no regime é 46,8 vezes maior que o teto existente na Coreia e 92,3 vezes superior ao teto existente em Portugal.

O estudo da OCDE já referido também traz tabela sintetizando limites para fruição de *tax preferences* voltadas para o imposto sobre a renda (OECD, 2015, p. 44-45), contemplando outros países que não foram objeto da presente pesquisa. Apenas a título ilustrativo, destaca-se que, com relação à tributação da renda, na Argentina, Austrália, Áustria, Chile, República Tcheca, Dinamarca, Estônia, Finlândia, Alemanha, Grécia, Islândia, Irlanda,

Nova Zelândia, Noruega, Polônia e Suíça não existe qualquer tratamento diferenciado para as MPEs. E a Bélgica tem benefício de redução de alíquotas de imposto de renda corporativo para empresas com faturamento de até US\$ 360 mil (€ 322,5 mil).

6.2. COMPARAÇÃO DOS LIMITES DE FATURAMENTO PARA FRUIÇÃO DO REGIME (PAÍSES COM REGIME SUBSTITUTIVO DE TRIBUTO ÚNICO)

Ainda que não tenham sido objeto da presente pesquisa, há outros países em que há regimes substitutivos de tributo único, ou seja, benefícios com dinâmica de funcionamento semelhante ao Simples Nacional. O estudo da OCDE os apresenta de modo resumido (OECD, 2015, p. 44-45), e a Tabela 3, apresentada a seguir, foi elaborada a partir dos dados constantes desse estudo.

TABELA 3 – LIMITES DE FATURAMENTO PARA REGIME SIMPLIFICADO

PAÍS	LIMITE DE FATURAMENTO (REGIME SIMPLIFICADO DE TRIBUTO ÚNICO)
BRASIL	US\$ 1,270 MILHÃO
ÁFRICA DO SUL	US\$ 75 MIL
HUNGRIA	US\$ 1,770 MILHÃO
ITÁLIA	US\$ 45 MIL
MÉXICO	US\$ 105 MIL
TURQUIA	US\$ 30 MIL

Fonte: Elaboração própria.

O que se observa novamente é que, com exceção da Hungria, as demais jurisdições que têm regimes tributários que substituem vários tributos por um único método simplificado possuem limites de faturamento bastante inferiores aos do regime do Simples Nacional. Todavia, mesmo no caso da Hungria há uma diferença relevante, pois o valor da alíquota a ser aplicada sobre o faturamento é muito maior que aquele vigente no Brasil, como será examinado adiante.

Na África do Sul, um regime simplificado de imposto sobre base presumida substitui o imposto sobre a renda, o IVA, *provisional tax*, imposto sobre ganhos de capital e imposto sobre dividendos. O imposto presumido simplificado pode ser utilizado por empresas com receita anual inferior a ZAR 1 milhão (aproximadamente US\$ 75 mil). Nesse regime, o lucro tributável é igual à receita anual multiplicada por um coeficiente determinado pela

autoridade fiscal de acordo com uma escala progressiva com base no volume de faturamento (OECD, 2015, p. 93).

Na Itália, há um tributo que substitui o imposto de renda de pessoas físicas, tributos regionais e sobretaxas municipais bem como tributos de produção regional para pequenas empresas. Além disso, aqueles elegíveis para esse regime não são obrigados a recolher IVA. O tributo incide sob alíquota de 15%, a qual se aplica a uma base de cálculo presumida, i.e., aplica-se um coeficiente de presunção de lucro sobre a receita bruta que varia conforme a atividade, similar ao nosso regime do lucro presumido. Os limites de faturamento para fruição desse regime variam de € 15 mil a € 40 mil (aproximadamente US\$ 45 mil) conforme o ramo de atividade (OECD, 2015, p. 92).

No México, o *Régimen de Incorporación Fiscal* (RIF) foi introduzido em 2014 para pequenos contribuintes. É aplicável a pessoas físicas que desempenhem atividades empresariais que não exijam formação de nível superior e que tenham faturamento anual inferior a MXN 2 milhões (aproximadamente US\$ 105 mil). Nesse regime, a apuração é baseada no regime de caixa, sendo que investimentos são totalmente dedutíveis no ano em que realizados. O RIF também engloba obrigações acessórias simplificadas, bem como uma série de isenções fiscais que são gradualmente reduzidas até serem extintas durante os primeiros dez anos após o registro da empresa no RIF (OECD, 2015, p. 93).

A Turquia também tem um regime substitutivo de tributo único para MPES (*basit usul vergi*). Negócios não organizados sob a forma de pessoa jurídica que tenham faturamento anual inferior a TRY 148 mil (aproximadamente US\$ 30 mil), entre outros requisitos, podem usufruir desse regime. Uma série de simplificações para imposto de renda, IVA e outros tributos são oferecidas nesse regime (OECD, 2019, p. 194).

O único país que tem limites para o tratamento diferenciado semelhantes ao Brasil é a Hungria. O KIVA (*Kisvállalati adó*, em húngaro) consiste em um tributo aplicável a pequenos negócios apurado pelo regime de caixa que substitui o imposto de renda corporativo, contribuições sociais e contribuições para formação profissional. Mas observa-se que, mesmo nesse caso, a alíquota reduzida é de 16%, muito superior à aplicada no Brasil para as empresas optantes pelo Simples. Esse regime está disponível para empresas com menos de 25 funcionários e cuja receita e balanço do ano fiscal anterior tenham sido inferiores a HUF 500 milhões (aproximadamente US\$ 1,770 milhão) (OECD, 2015, p. 92).

6.3. METODOLOGIA UTILIZADA PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL

Trata-se, em seguida, de se comparar o montante dessa renúncia e seu significado em termos do Produto Interno Bruto.

Conforme dados da Secretaria da Receita Federal indicados na introdução a este trabalho, o gasto tributário com o Simples Nacional para 2019 foi estimado em R\$ 86,5 bilhões. Para se chegar a tal valor, todos os relatórios dos Demonstrativos de Gastos Tributários elaborados pela Receita Federal do Brasil, ano a ano, apresentam a metodologia utilizada. Em todos os anos, a metodologia utilizada foi a chamada “perda de arrecadação”.⁸⁴

Nos termos do relatório, “esse é o método de cálculo mais utilizado entre os países da OCDE e consiste na apuração da perda de arrecadação decorrente da imposição de uma regra desonerativa. Em síntese, simula uma tributação normal sobre o volume das operações desoneradas que efetivamente ocorreram, ou esperadas para o futuro, mantendo os demais fatores constantes. Por definição, não leva em consideração as alterações de comportamento dos contribuintes” (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2018, p. 30).

José Roberto Afonso critica a metodologia utilizada e assinala que os gastos tributários com o Simples Nacional podem estar superestimados (AFONSO, 2019, p. 22-26), por tomarem como referência o regime do Lucro Presumido. Segundo Afonso, a partir dos dados do ano-calendário de 2013, a alíquota efetiva média de todos os tributos federais dos contribuintes que estão no Lucro Real é menor do que a alíquota efetiva média dos contribuintes que estão no Lucro Presumido (AFONSO, 2019, p. 22-26).

Como consequência, segundo ele, o gasto tributário com o Simples Nacional seria menor se o cálculo da renúncia fosse feito tendo como parâmetro de comparação o Lucro Real, e não o Lucro Presumido (AFONSO, 2019, p. 22-26).

No entender desse trabalho, o uso do Lucro Presumido como referência para cálculo do gasto tributário com o Simples Nacional torna as estimativas

84 Nos termos do relatório do Demonstrativo de Gastos Tributários da Receita Federal, “segundo a literatura internacional especializada (CIAT, BID, OCDE), as mensurações dos gastos tributários podem ser classificadas em três tipos, conforme o propósito a que se destinam: 1) perda de arrecadação, 2) ganho de arrecadação, ou 3) gasto direto equivalente”.

mais precisas. Isso porque, se não houvesse o regime do Simples Nacional, os contribuintes que hoje optam por esse regime muito provavelmente escolheriam o regime do Lucro Presumido.

Ademais, o uso do Lucro Real como referência para que fosse feito o cálculo do gasto tributário implicaria também o cálculo da renúncia fiscal com o regime do Lucro Presumido. Se considerado esse fato, no que tange aos dados de 2013 utilizados por Afonso, seguramente a alíquota efetiva média do Lucro Real também aumentaria. Isso porque se supõe que quem escolheu o regime do Lucro Presumido o tenha feito por conta da carga tributária menor, visto se tratar de regime opcional.

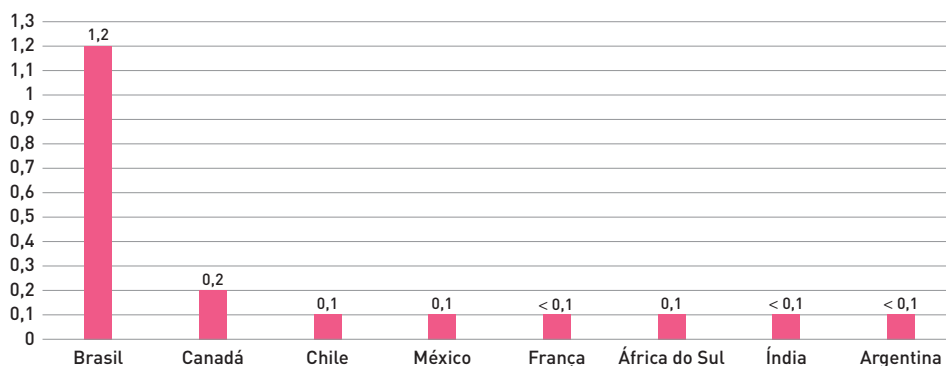
6.4. COMPARAÇÃO DE RENÚNCIA DE RECEITA

O relatório “Um ajuste justo: análise da eficiência e equidade do gasto público no Brasil” do Banco Mundial (WORD BANK, 2017), parte dos dados apresentados nos Demonstrativos de Gastos Tributários elaborados pela Secretaria da Receita Federal. De acordo com o relatório, as despesas com políticas de apoio às empresas atingiram 4,5% do PIB em 2015 e os gastos tributários com o SIMPLES corresponderam a 1,2% do PIB no Brasil.

Nesse relatório, é possível observar que o montante gasto com incentivos fiscais a MPEs como proporção do PIB é bem maior no Brasil que nos em outros países analisados.

De acordo com o relatório: “Em termos de programas específicos, o custo do Simples Nacional no Brasil (1.2 por cento do PIB) destaca-se comparado ao custo de programas para MPEs nos países da OCDE, tais como Canadá (0.2 por cento do PIB), Chile, México (0.1 por cento cada um) e França (menos de um por cento), assim como aos pares estruturais (0.1 por cento na África do Sul), BRICS e países latino-americanos (menos de 0.1 por cento na Índia e Argentina)” (WORD BANK, 2017). Os números do relatório são apresentados no Gráfico 2, a seguir.

GRÁFICO 2 – COMPARATIVO DE GASTOS COM INCENTIVOS FISCAIS A PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS EM RELAÇÃO AO PIB



Fonte: Word Bank (2017).

Dos países que foram objeto do presente estudo, foram obtidos dados mais detalhados do Canadá e Estados Unidos.

No Canadá, o total dos gastos tributários indiretos relacionados às pequenas e médias empresas totaliza \$ 3,9 bilhões de dólares canadenses, segundo o Relatório de Gastos Tributários Federais de 2017 (DEPARTMENT OF FINANCE OF CANADA, 2017).

Considerando a cotação média de abril de 2019, 1 dólar canadense equivale aproximadamente a 2,93 reais brasileiros, 3,9 bilhões de dólares canadenses equivaleriam a aproximadamente 11,4 bilhões de reais brasileiros, montante, em termos absolutos, bastante inferior aos cerca de mais de 80 bilhões de reais de gastos tributários com pequenas empresas no Brasil.

Se a comparação for feita tendo em vista o produto interno bruto dos países, os resultados não são diferentes. Em 2017, o PIB canadense era de 1,653 trilhão de dólares americanos. Tendo em vista que um dólar canadense equivale a aproximadamente 0,75 centavos de dólar americano, tem-se que 3,9 bilhões de dólares canadenses equivalem a 2,9 bilhões de dólares americanos. Comparando-se 2,9 bilhões de dólares americanos com o PIB do Canadá de 1,653 trilhão de dólares americanos, verifica-se que os gastos tributários relativos às pequenas e médias empresas equivalem a 0,1786% do PIB do Canadá, valor relativamente próximo do percentual de 0,2% do PIB apontado no Relatório do Banco Mundial e muito superior aos 1,2% do PIB gastos no Brasil.

No que tange aos Estados Unidos, é possível observar no Relatório de Gastos Tributários de 2017 dos EUA que as renúncias fiscais relativas aos créditos decorrentes do pagamento de assistência médica de empregados de pequenas empresas totalizavam US\$ 543 milhões (TREASURY OF UNITED STATES OF AMERICA, 2017).

Considerando a cotação de abril de 2019, 1 dólar americano equivale a aproximadamente a 3,93 reais brasileiros. Nessa linha, US\$ 543 milhões equivalem a aproximadamente a R\$ 2,1 milhões, valor bastante inferior aos R\$ 80 bilhões que são gastos tributários com pequenas empresas no Brasil.

Em 2017, o PIB norte-americano era de US\$ 19,39 trilhões. Comparando-se US\$ 543 milhões com o PIB de US\$ 19,39 trilhões, verifica-se que os gastos tributários relativos às pequenas e médias empresas equivalem a 0,000028 % do PIB dos EUA.

Como se nota, não só em números absolutos, como constam em Relatórios Nacionais de Gastos Tributários, mas também em números comparativos, tal qual consta no Relatório do Banco Mundial, o montante das renúncias fiscais relativas às pequenas empresas no Brasil é bem maior do que no Canadá e nos EUA.

6.5. EVOLUÇÃO DOS GASTOS COM O TRATAMENTO DIFERENCIADO NO BRASIL

Os gastos tributários com o Simples Nacional não foram sempre dessa magnitude. A evolução dos gastos com o Simples Nacional é apresentada na Tabela 4, ano a ano, desde 1996. Para melhor visualização os números da Tabela 4 são também apresentados no Gráfico 3.

A apresentação dessa série histórica indica que esses gastos foram crescendo com o passar dos anos. Isso aconteceu não apenas com os gastos tributários relativos aos benefícios para MPEs (Simples Federal e Simples Nacional) mas também com o total dos gastos tributários que passaram de pouco mais de R\$ 20 bilhões em 2006, para mais de R\$ 306 bilhões, que se estima, sejam gastos em 2019.

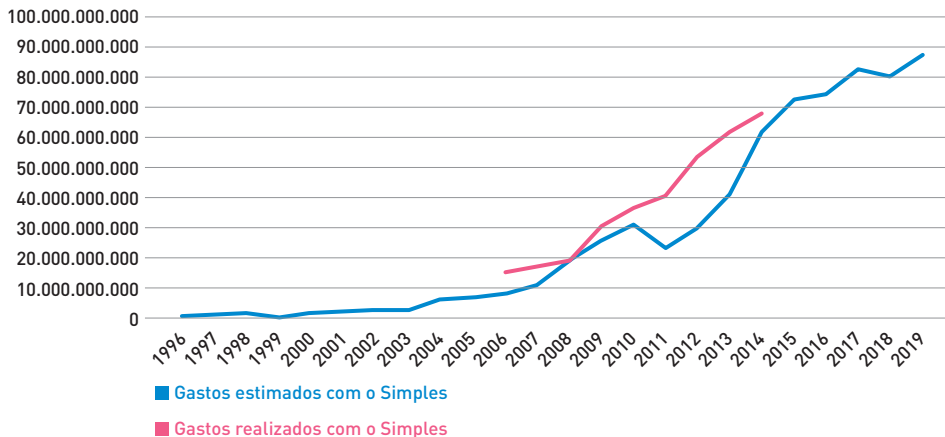
No entanto, se tomados apenas os gastos com o tratamento diferenciado para as MPE, observa-se que eles passaram de menos de meio bilhão em 1996 para os mais de R\$ 87 bilhões previstos para 2019.

TABELA 4 – EVOLUÇÃO DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS COM O SIMPLES

ANO	GASTOS ESTIMADOS COM O SIMPLES	GASTOS REALIZADOS COM O SIMPLES	DIFERENÇA
1996	534.375.000		
1997	765.775.980		
1998	1.290.401.543		
1999	516.704.680		
2000	1.247.010.143		
2001	2.286.316.809		
2002	2.744.961.373		
2003	2.955.982.593		
2004	6.260.861.649		
2005	6.628.652.078		
2006	8.027.178.145	15.055.925.385	7.028.747.240
2007	11.165.048.349	17.510.104.187	6.345.055.838
2008	19.570.463.945	18.996.013.250	-574.450.695
2009	25.704.798.271	30.448.689.828	4.743.891.557
2010	31.032.580.386	36.314.876.132	5.282.295.746
2011	23.359.148.321	40.898.616.620	17.539.468.299
2012	30.026.016.672	53.534.421.403	23.508.404.731
2013	41.267.606.926	62.056.608.912	20.789.001.986
2014	61.779.812.916	67.697.670.796	5.917.857.880
2015	72.439.802.718		
2016	74.567.164.802		
2017	82.998.200.168		
2018	80.653.436.958		
2019	87.253.418.417		

Fonte: Elaboração própria de acordo com os Demonstrativos de Gastos Tributários.

GRÁFICO 3 – EVOLUÇÃO DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS ESTIMADOS E REALIZADOS COM O SIMPLES NACIONAL



Fonte: Elaboração própria de acordo com os Demonstrativos de Gastos Tributários.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Há um grande debate no Brasil hoje sobre como reduzir o gasto público. Calculava-se que o projeto de Reforma da Previdência aprovado na Câmara pudesse conduzir a uma redução de gasto de aproximadamente R\$ 933,5 bilhões em 10 anos. O montante do gasto tributário com o Simples Nacional é dessa ordem.

Se tomadas as projeções de gasto com o Simples Nacional para 2019 e se aplicarmos os mesmos valores para os próximos 10 anos, o gasto tributário com os tributos federais do programa seria da ordem de R\$ 870 bilhões. Entretanto, o debate sobre a redução do gasto público ainda não alcançou efetivamente os gastos tributários.

O presente trabalho teve por objetivo apresentar parâmetros para que o gasto tributário com o Simples Nacional pudesse ser avaliado. Procurou-se, em primeiro lugar, identificar as razões apresentadas para fundamentar o tratamento diferenciado. Ainda que algumas leis e, mais precisamente, a Medida Provisória n. 1.526/1996 – posteriormente convertida na Lei n. 9.317/1996 –, indicassem o combate à informalidade e ao desemprego como motivações fundamentais, os debates que antecederam a promulgação das diversas leis mostram como muitos argumentos se misturam, como que exprimindo um sentimento de que, em razão do seu tamanho menor, as MPE deveriam receber tratamento diferenciado. Nesse sentido, como se viu, se argumenta, por exemplo, que, por trás do tratamento diferenciado, haveria uma medida de justiça, pois os desiguais devem ser tratados de maneira diferenciada.

Os parâmetros analisados foram os poucos estudos publicados no Brasil sobre o programa, a literatura internacional sobre tratamento diferenciado e a legislação de outros seis países. Foi visto como muitos dos argumentos utilizados nos debates parlamentares no Brasil correspondem aos fundamentos utilizados pela literatura internacional para justificar a diferenciação. Em primeiro lugar, é muito comum, no debate público, ouvir-se que, em função de as MPEs serem responsáveis por um vasto número de empregos – que em boa parte das economias supera a casa dos 90% –, o tratamento diferenciado se justificaria.

No entanto, como foi apontado, não se trata de saber se as MPEs têm maior faturamento ou são atualmente responsáveis por um maior volume de empregos que as grandes empresas em termos absolutos, mas de saber se um investimento adicional por parte de uma MPE, sem o tratamento dife-

renciado, é capaz de criar mais empregos que um investimento equivalente feito por uma grande empresa. Apenas nesse caso poderia se falar que o tratamento diferenciado se justificaria com fundamento no papel das MPE na criação de emprego.

Como foi visto, no entanto, os trabalhos recentes indicam que o tamanho menor não aparece como o fator determinante para a maior criação de empregos. Desde os trabalhos de David L. Birch, pesquisas empíricas apontam que não são todas as MPEs que criam novos empregos em uma escala superior às grandes empresas, mas que isso pode acontecer com MPE mais novas e de determinados setores.

Portanto, se o maior potencial na criação de empregos for o fundamento, o tratamento diferenciado deveria se limitar àquelas empresas efetivamente capazes de gerar mais empregos. Os poucos estudos publicados no Brasil que avaliaram empiricamente os efeitos dos programas de simplificação apontam na mesma direção: ainda que se reconheça ter havido aumento de emprego no comércio varejista com a criação do Simples Federal, em 1996, e também quando da criação da figura do MEI, em 2009, se analisada a relação custo-benefício, os custos desses programas em termos de perda de arrecadação superam as novas receitas. Assim, o tratamento tributário diferenciado a toda e qualquer MPE acaba beneficiando empresas não competitivas e não gerando emprego adicional que compense a perda de arrecadação com o programa.

Um segundo argumento utilizado na defesa do tratamento diferenciado é uma suposta maior capacidade de inovação das MPEs que das grandes empresas. Capacidade de promover inovação justifica efetivamente tratamento diferenciado, porque o ganho social é maior que o custo em que a empresa que inova incorre.

Seja pela transferência dos funcionários para novas empresas, seja pela imitação do produto, nas situações em que não há impedimento, os ganhos com inovação não se limitam à empresa que incorreu no custo. Por isso, todos os países cujas legislações foram analisadas garantem, de alguma forma, tratamento tributário diferenciado para a inovação.

O que se observa, no entanto, é que, por um lado, não há evidência empírica segura de que as MPEs sejam mais responsáveis por inovação que as grandes empresas. Entre os países pesquisados, as legislações do Canadá, de Portugal e do Reino Unido contêm dispositivos que preveem um tratamento diferenciado para as MPE em função da sua aptidão para inovar.

Contudo, esse não é o caso do Brasil. Neste país, o tratamento diferenciado para a inovação é destinado às grandes empresas optantes pelo regime do lucro real. Portanto, suposta maior capacidade para inovar não pode ser justificativa para o tratamento diferenciado promovido pelo Simples.

O terceiro argumento que aparece na literatura internacional é a regressividade dos custos de conformidade à tributação. Como foi visto, ainda que esses custos possam não ser, em termos absolutos, regressivos, eles sempre são regressivos se tomados como função da receita. Com relação a esse aspecto, todos os estudos apontam na mesma direção. Tanto a OCDE, quanto a União Europeia reconhecem a necessidade de redução dos custos de conformidade para as MPEs. No Brasil, a complexidade do sistema e das obrigações acessórias tornam o problema dos custos de conformidade ainda mais grave que nos outros países.

Nesse sentido, o Simples tem, no Brasil, um papel positivo e relevante ao reduzir drasticamente os custos de conformidade à tributação para MPEs. Mas, se o propósito do tratamento diferenciado for corrigir a maneira desproporcional com que os custos de conformidade atingem as MPEs, em princípio, o caminho mais adequado seria reduzir os próprios custos de conformidade. Esses custos não correspondem, no entanto, à própria carga tributária.

Ainda que tenha sido desenhado para ser neutro, o IVA, em especial, é considerado um tributo particularmente complexo e custoso para as MPEs. Portanto, algum tratamento preferencial se justifica em função da forma desproporcional com que os custos de conformidade a esse tributo atingem as MPEs. Contudo, quando observado o limite do faturamento determinado pelas legislações dos diferentes países para o tratamento diferenciado, verifica-se que eles estão muito distantes dos limites para o ingresso no regime do Simples Nacional. Com relação ao IVA dos países analisados, verifica-se que o teto estabelecido para o tratamento diferenciado se aproxima do limite estabelecido, no Brasil, para a inscrição como MEI – Microempreendedor Individual.

REFERÊNCIAS

- ACS, Zoltan J.; AUDRETSCH, David B. Innovation and firm size in manufacturing. *Technovation*, v. 7, n. 3, p. 197-210, 1988a.
- ACS, Zoltan J.; AUDRETSCH, David B. Innovation in large and small firms: an empirical analysis. *The American Economic Review*, v. 78, n. 4, p. 678-690, 1988b.
- AFONSO, José Roberto. Não é (o) Simples! *Conjuntura Econômica*, v. 73, p. 22-26, 2019.
- APPY, Bernard. Tributação e produtividade. In: BONELLI, Regis; VELOSO, Fernando; PINHEIRO, Armando Castelar (org.). *Anatomia da produtividade no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier/IBRE, 2017.
- AKCIGIT, Ufuk. Firm size, innovation dynamics and growth. *Working Paper*. Massachusetts Institute of Technology, 2009.
- ARROW, Kenneth. Economic welfare and allocation of resources for invention. In: UNIVERSITIES-NATIONAL BUREAU COMMITTEE FOR ECONOMIC AND COUNCIL. *The rate and direction of inventive activity: economic and social factors*, 1962. p. 609-626.
- BANCO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. Fundos Especiais do BNDE. Disponível em: <https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/bitstream/1408/12194/1/Fundos%20Especiais%20do%20BNDE.pdf>. Acesso em: 13 ago. 2019.
- BARBOSA FILHO, Fernando de Holanda; ULYSSEA, Gabriel; VELOSO, Fernando (org.). *Causas e consequências da informalidade no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier/IBRE, 2016.
- BAREGHEH, A.; ROWLEY, J.; HEMSWORTH, D. The effect of organizational size and age on position and paradigm innovation. *Journal of Small Business and Enterprise Development*, v. 23, n. 3, p. 768-789, 2016.
- BDO. *Doing business in Israel*. Disponível em: https://www.bdo.co.il/getmedia/f2e1caab-7309-4b6d-a447-54639cda08c1/BDO-Doing-business-general-israel_1.pdf.aspx. Acesso em: 5 abr. 2019.
- BERGNER, Sören; BRAUTIGAM, Rainer; EVERS, Maria Theresia; SPENGLER, Christoph. The use of SME tax incentives in the European Union. *Discussion Paper*, n. 17-006. January, 2017. Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH. Disponível em: <http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp17006.pdf>. Acesso em: 27 jan. 2020.
- BIRCH, David L. Who creates jobs? *The Public Interest*, n. 65, p. 62-82, 1981.
- BONELLI, Regis; VELOSO, Fernando; PINHEIRO, Armando Castelar (org.). *Anatomia da produtividade no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier/IBRE, 2017.
- BOUND, John; CUMMINS, Clint; GRILICHES, Zvi; HALL, Bronwyn H.; JAFFE, Adam B. Who does R&D and who patents? In: GRILICHES, Zvi (ed.). *R&D, patents, and productivity*. Chicago: University of Chicago Press, 1984. p. 21-54.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 13 ago. 2019.
- BRASIL. *Decreto n. 48.738*, de 4 de agosto de 1960. Cria no Conselho do desenvolvimento o grupo Executivo de Assistência a Média e Pequena Empresa com a finalidade de coordenar medidas de adequado estímulo à média e pequena empresas industriais. Brasília,

DF: Senado Federal, 1960. Disponível em: <http://legis.senado.leg.br/norma/471317/publicacao/15701586>. Acesso em: 14 abr. 2020.

BRASIL. *Decreto n. 83.740*, de 18 de julho de 1979. Institui o Programa Nacional de Desburocratização e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 1979. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/D83740.htm. Acesso em: 13 ago. 2019.

BRASIL. *Diário do Congresso Nacional de 09/08/1984*. Brasília, DF: Congresso Nacional, 1984.

BRASIL. *Lei n. 7.256*, de 27 de novembro de 1984. Estabelece normas integrantes do Estatuto da Microempresa, relativas ao tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, nos campos administrativo, tributário, previdenciário, trabalhista, creditício e de desenvolvimento empresarial. Brasília, DF: Senado Federal, 1984. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7256.htm. Acesso em: 13 ago. 2019.

BRASIL. Justificação do Projeto de Lei n. 3.081/89. *Diário do Congresso Nacional de 18/12/1990*. Brasília, DF: Congresso Nacional, 1990.

BRASIL. Justificação do Projeto de Lei n. 3.964/89. *Diário do Congresso Nacional de 18/12/1990*. Brasília, DF: Congresso Nacional, 1990.

BRASIL. *Lei n. 8.029*, de 12 de abril de 1990. Dispõe sobre a extinção e dissolução de entidades da administração Pública Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8029cons.htm. Acesso em: 13 ago. 2019.

BRASIL. *Lei n. 8.864*, de 28 de março de 1994. Estabelece normas para as microempresas – ME, e Empresas de Pequeno Porte – EPP, relativas ao tratamento diferenciado e simplificado, nos campos administrativo, fiscal, previdenciário, trabalhista; creditício e de desenvolvimento empresarial (art. 179 da Constituição Federal). Brasília, DF: Senado Federal, 1994. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1994/lei-8864-28-marco-1994-349773-norma-pl.html>. Acesso em: 13 ago. 2019.

BRASIL. *Emenda Constitucional n. 6*, de 15 de agosto de 1995. Altera o inciso IX do art. 170, o art. 171 e o § 1º do art. 176 da Constituição Federal. Brasília, DF: Senado Federal, 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc06.htm. Acesso em: 13 ago. 2019.

BRASIL. *Medida Provisória n. 1.526*, de 05 de novembro de 1996. Dispõe sobre o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas. Brasília, DF: Senado Federal, 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas/1526.htm. Acesso em: 13 ago. 2019.

BRASIL. Exposição de Motivos da Medida Provisória n. 1.526/96. *Diário do Congresso Nacional de 21/11/1996*. Brasília, DF: Congresso Nacional, 1996.

BRASIL. *Lei n. 9.317*, de 05 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas. Brasília, DF: Senado Federal, 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19317.htm. Acesso em: 13 ago. 2019.

BRASIL. *Lei n. 9.732*, de 11 de dezembro de 1998. Altera dispositivos das Leis ns. 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Lei n. 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e dá outras

providências. Brasília, DF: Senado Federal, 1998. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9732.htm. Acesso em: 13 ago. 2019.

BRASIL. *Lei n. 9.841*, de 05 de outubro de 1999. Institui o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, dispondo sobre o tratamento jurídico diferenciado, simplificado e favorecido previsto nos arts. 170 e 179 da Constituição Federal. Brasília, DF: Senado Federal, 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9841.htm. Acesso em: 13 ago. 2019.

BRASIL. *Projeto de Lei Complementar n. 8.029*, de 2004. Regulamenta o parágrafo único do art. 146e o inciso IX do art. 170 da Constituição Federal e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 2004. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=46FA6B0EE7212B1165F571B65F330100.proposicoesWebExterno1?codteor=193056&filename=Tramitacao-PLP+123/2004. Acesso em: 13 ago. 2019.

BRASIL. *Relatório do Projeto de Lei Complementar n. 123*. Brasília, DF: Congresso Nacional, 2003.

BRASIL. *Lei Complementar n. 123*, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis ns. 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT. Brasília, DF: Senado Federal, 2006. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 13 ago. 2019.

BRASIL. *Emenda Constitucional n. 42*, de 19 de dezembro de 2003. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm. Acesso em: 13 ago. 2019.

BRASIL. *Lei n. 11.196*, de 21 de novembro de 2005. Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação – REPEs, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras – RECAP e o Programa de Inclusão Digital; dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica; altera o Decreto-lei n. 288, de 28 de fevereiro de 1967, o Decreto n. 70.235, de 6 de março de 1972, o Decreto-lei n. 2.287, de 23 de julho de 1986, as Leis ns. 4.502, de 30 de novembro de 1964, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.245, de 18 de outubro de 1991, 8.387, de 30 de dezembro de 1991, 8.666, de 21 de junho de 1993, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, 8.989, de 24 de fevereiro de 1995, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 9.311, de 24 de outubro de 1996, 9.317, de 5 de dezembro de 1996, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.336, de 19 de dezembro de 2001, 10.438, de 26 de abril de 2002, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.755, de 3 de novembro de 2003, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.931, de 2 de agosto de 2004, 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 11.051, de 29 de dezembro de 2004, 11.053, de 29 de dezembro de 2004, 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, 11.128, de 28 de junho de 2005, e a Medida Provisória n. 2.199-14, de 24 de agosto de 2001; revoga a Lei n. 8.661, de 2 de junho de 1993, e dispositivos das Leis ns. 8.668, de 25 de junho de 1993, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.755, de 3 de novembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.931, de 2 de agosto de 2004, e da Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de

2001; e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 2005. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11196.htm. Acesso em: 13 ago. 2019.

BRASIL. *Lei n. 155*, de 27 de outubro de 2016. Altera a Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006, para reorganizar e simplificar a metodologia de apuração do imposto devido por optantes pelo Simples Nacional; altera as Leis ns. 9.613, de 3 de março de 1998, 12.512, de 14 de outubro de 2011, e 7.998, de 11 de janeiro de 1990; e revoga dispositivo da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991. Brasília, DF: Senado Federal, 2016. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp155.htm. Acesso em: 13 ago. 2019.

BRESCHI, Stefano; LASSÉBIE, Julie; MENON, Carlo. *A portrait of innovative start-ups across countries*. Paris: OECD Science, Technology and Industry Working Papers, 2018. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/f9ff02f4-en>. Acesso em: 3 mar. 2019.

CAMISÓN-ZORNOZA, Cesar; LAPIEDRA-ALCAMI, R.; SEGARRA-CIPRÉS, Mercedes; BORONAT-NAVARRO, Montse. A meta-analysis of innovation and organizational size. *Organization Studies*, v. 25, n. 3, p. 331-361, 2004.

CAMPOS, Christian Nunes Giovanni. A tributação indutora nos regimes tributários das microempresas e empresas de pequeno porte brasileiras. 2010. Dissertação (Mestrado). Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2010.

COHEN, Wesley M.; LEVIN, Richard C.; MOWERY, David C. Firm size and R&D intensity: a reexamination. *The Journal of Industrial Economics*, v. 35, n. 4, p. 543-565, 1987.

COGAN, J. The Irish experience with literature-based innovation output indicators. In: KLEINKNECHT, Alfred; BAIN, Donald (ed.). *New concepts in innovation output measurement*. Londres: Palgrave Macmillan, 1993. p. 113-137.

COLMAR BRUNTON. *Measuring the tax compliance costs of small and medium-sized businesses – a benchmark survey*, 2005. Disponível em: <https://taxpolicy.ird.govt.nz/sites/default/files/news/2005-07-19-report-sme-compliance-costs.pdf>. Acesso em: 27 jan. 2020.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *Pronunciamentos técnicos contábeis 2008*. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2009. Disponível em: http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/livro_CPC2.pdfhttp://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/livro_CPC2.pdf. Acesso em: 28 jan. 2020.

CORSEUIL, Carlos Henrique; MOURA, Rodrigo Leandro. O impacto do Simples no nível de emprego da indústria nacional. In: BARBOSA FILHO, Fernando de Holanda; ULYSSEA, Gabriel; VELOSO, Fernando (org.). *Causas e consequências da informalidade no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier/IBRE, 2016.

CORSEUIL, Carlos Henrique; NERI, Marcelo; ULYSSEA, Gabriel. Uma análise exploratória dos efeitos da política de formalização dos microempreendedores individuais. In: BARBOSA FILHO, Fernando de Holanda; ULYSSEA, Gabriel; VELOSO, Fernando (org.). *Causas e consequências da informalidade no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier/IBRE, 2016.

CUNHA, Carlos Renato. *O Simples Nacional, a Norma Tributária e o Princípio Federativo*. São Paulo: Juruá, 2011.

DAMANPOUR, Fariborz. Organizational size and innovation. *Organization Studies*, v. 13, n. 3, p. 375-402, 1992.

DÂMASO, Maria Goreti de Jesus. *A simplificação fiscal em Portugal: a percepção sobre o regime simplificado para as pequenas sociedades no contexto da tributação do rendimento*. 2015. Tese (Doutorado em Gestão de Empresas, especialização em Finanças), sob a orientação do Prof. Doutor António Manuel Ferreira Martins – Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra, Coimbra, jul. 2015. Disponível em: <https://estudogeral.sib.uc.pt/handle/10316/29035?mode=full>. Acesso em: 6 jan. 2018.

DENNIS, William J.; PHILLIPS, Bruce D.; STARR, Edward. Small business job creation: the findings and their critics. *Business Economics*, v. 29, n. 3, p. 23-30, 1994.

DEPARTMENT OF FINANCE CANADA. Report on federal tax expenditures – concepts, estimates and evaluations. 2017. Disponível em: <https://www.canada.ca/en/department-finance/services/publications/federal-tax-expenditures/2017.html>. Acesso em: 29 jan. 2020.

DEPARTMENT OF FINANCE OF CANADA. *Report on federal tax expenditures – concepts, estimates and evaluations 2018*. 2018. Disponível em: <https://www.fin.gc.ca/taxexp-depfisc/2018/taxexp18-eng.asp>. Acesso em: 13 ago. 2019.

DIÁRIO DA ASSEMBLEIA NACIONAL CONSTITUINTE. SUBCOMISSÃO DE PRINCÍPIOS GERAIS, INTERVENÇÃO DO ESTADO, REGIME DE PROPRIEDADE DO SUBSOLO E ATIVIDADE ECONÔMICA. *Ata da Reunião de Instalação*. Disponível em: http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/constituante/6a_Subcomissao_De_Principios_Gerais,_Intervencao_Do_Estado,_Regime_Da_Propri.pdfhttp://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/constituante/6a_Subcomissao_De_Principios_Gerais,_Intervencao_Do_Estado,_Regime_Da_Propri.pdf. Acesso em: 3 jun. 2020.

EUROPEAN COMMISSION. *Annual report on European SMEs 2014/2015 – SMEs start hiring again*. Bruxelas, 2015.

EUROPEAN COMMISSION. *Annual report on European SMEs 2016/2017 – focus on self employment*. Bruxelas, 2017.

EUROPEAN COMMISSION. *Annual report on European SMEs 2017/2018 – SMEs growing beyond borders*. Bruxelas, 2018.

EUROPEAN COMMISSION. *Simplified tax compliance procedures for SMEs – final report of the expert group*. Bruxelas: EC Publishing, 2007. Disponível em: <https://ec.europa.eu/docsroom/documents/11376/attachments/1/translations/en/renditions/native>. Acesso em: 3 jun. 2020.

EY. *Worldwide corporate tax guide (Israel Chapter)*. Disponível em: <https://www.ey.com/gl/en/services/tax/global-tax-guide-archive>. Acesso em: 5 abr. 2019.

FBC. Farmers benefit from cash method accounting. Disponível em: <https://www.fbc.ca/knowledge-centre/farmers-benefit-cash-method-accounting>. Acesso em: 13 ago. 2019.

FAJNZYLBER, Pablo, MALONEY, William; MONTES-ROJAS, Gabriel. Does formality improve micro-firm performance? Evidence from the Brazilian SIMPLES program. *Journal of Development Economics*, v. 94, n. 2, 2011, p. 262-276.

FREEL, Mark S. Patterns of innovation and skills in small firms. *Technovation*, v. 25, n. 2, p. 123-134, 2005.

HAMBERG, Daniel. Size of firm, oligopoly, and research: the evidence. *The Canadian Journal of Economics and Political Science*, v. 30, n. 1, p. 62-75, 1964.

HANSFORD, Ann; HASSELDINE, John. Tax compliance costs for small and medium size enterprises (MPEs): the case of the UK, *eJournal of Tax Research*, v. 10, n. 2, 2012. Disponível em: https://ore.exeter.ac.uk/repository/bitstream/handle/10871/15816/hansford_tax%20compliance.pdf?sequence=2. Acesso em: 24 jan. 2020.

HASSELDINE, Joh; EVANS, Chris; HANSFORD, Ann; LIGNIER, Philip; SMULDERS, Sharon; VAILLANCOURT, Francois. A comparative analysis of tax compliance costs and the role of special concessions and regimes for small businesses in Australia, Canada, South Africa and the United Kingdom, 2012. Disponível em: <https://www.coursehero.com/file/18671979/A-comparative-analysis-of-tax-compliance-costs-RhodeIsland/>. Acesso em: 3. jun. 2020.

HAUSMAN, Angela. Innovativeness among small businesses: theory and propositions for future research. *Industrial Marketing Management*, v. 34, n. 8, p. 773-782, 2005.

HEADD, Brain; KIRCHHOFF, Bruce A. The growth, decline and survival of small business: an exploratory study of life cycles. *Journal of Business Management*, v. 47, n. 4, 2009.

HER MAJESTY REVENUE AND CUSTOMS. *Cash Basis*. Disponível em: <https://www.gov.uk/simpler-income-tax-cash-basis>. Acesso em: 6 jan. 2018.

HER MAJESTY REVENUE AND CUSTOMS. *Check if simplified expenses could save your business money*. Disponível em: <https://www.gov.uk/simplified-expenses-checker>. Acesso em: 6 jan. 2018.

HER MAJESTY REVENUE AND CUSTOMS. *Claiming research and development tax reliefs*. Disponível em: <https://www.gov.uk/guidance/corporation-tax-research-and-development-rd-relief>. Acesso em: 6 jan. 2018.

HER MAJESTY REVENUE AND CUSTOMS. *PAYE and payroll for employers*. Disponível em: <https://www.gov.uk/payee-for-employers>. Acesso em: 6 jan. 2018.

HER MAJESTY REVENUE AND CUSTOMS. *VAT annual accounting scheme*. Disponível em: <https://www.gov.uk/vat-annual-accounting-scheme>. Acesso em: 6 jan. 2018.

HER MAJESTY REVENUE AND CUSTOMS. *VAT cash accounting scheme*. Disponível em: <https://www.gov.uk/vat-cash-accounting-scheme>. Acesso em: 6 jan. 2018.

HER MAJESTY REVENUE AND CUSTOMS. *VAT Flat Rate Scheme*. Disponível em: <https://www.gov.uk/vat-flat-rate-scheme>. Acesso em: 6 jan. 2018.

HER MAJESTY REVENUE AND CUSTOMS. *VAT record keeping*. Disponível em: <https://www.gov.uk/vat-record-keeping>. Acesso em: 6 jan. 2018.

HER MAJESTY REVENUE AND CUSTOMS. *VAT registration*. Disponível em: <https://www.gov.uk/vat-registration>. Acesso em: 6 jan. 2018.

HONG, Shangqin; OXLEY, Lex; MCCANN, Philip; LE, Trinh. Why firm size matters: investigating the drivers of innovation and economic performance in New Zealand using the Business Operations Survey. *Applied Economics*, v. 48, n. 55, p. 5379-5395, 2016.

HOROWITZ, Ira. Firm size and research activity. *Southern Economic Journal*, v. 28, n. 3, p. 298-301, 1962.

INTERNAL REVENUE SERVICE. Estimated taxes. Disponível em: <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/estimated-taxes>. Acesso em: 6 jan. 2018.

KLEINKNECHT, Alfred; REIJEN, Jeroen O.; SMITS, Wendy. Collecting literature-based innovation output indicators: the experience in the Netherlands. In: Kleinknecht,

Alfred; BAIN, Donald (ed.). *New concepts in innovation output measurement*. Londres: Palgrave Macmillan, 1993. p. 42-84.

KPMG. South Korea tax profile. Disponível em: <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2018/08/south-korea-2018.pdf>. Acesso em: 6 jan. 2018.

LAFORET, Sylvie. Size, strategic and market orientation affects on innovation. *Journal of Business Research*, v. 61, n. 7, p. 753-764, 2008.

LAFORET, Sylvie. Effects of size, market and strategic orientation on innovation in non-hightech manufacturing SMEs. *European Journal of Marketing*, v. 43, n. 1/2, p. 188-212, 2009.

LAFORET, Sylvie. Organizational innovation outcomes in SMEs: effects of age, size, and sector. *Journal of World Business*, v. 48, n. 4, p. 490-502, 2013.

LAFORET, Sylvie; TANN, Jennifer. Innovative characteristics of small manufacturing firms. *Journal of Small Business and Enterprise Development*, v. 13, n. 3, p. 363-380, 2006.

LEE, Chang-Yang; SUNG, Taeyoon. Schumpeter's legacy: a new perspective on the relationship between firm size and R&D. *Research Policy*, v. 34, n. 6, p. 914-931, 2005.

LEISTER, Maurício Dias; MACHADO, Giovani Silva; MELO, João Henrique de; MELLO, Leonardo Carvalho de; VASCONCELLOS, Pedro Gomes. Análise dos gastos tributários do Governo Federal considerando seus aspectos fiscais, de equidade e de eficiência econômica. In: *Contribuições acadêmicas para a política de subsídios da União*. Escola de Fazendária. Brasília: Esaf, 2018.

LOTTI, Francesca. Firm dynamics in manufacturing and services: a broken mirror? *Industrial and Corporate Change*, v. 16, n. 3, p. 347-369, 2007.

LOUREIRO, Arthur Cesar C. *O pacto federativo e o Simples Nacional*. Maceió: Edufal, 2009.

LUÍS, Diana de Jesus. *O regime de transparência fiscal: estudo comparativo entre Portugal, Espanha, França e Reino Unido*. 2015. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Finanças), orientada pela Prof. Dra. Cidália Lopes – Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra, Coimbra, set. 2015. Disponível em: <https://estudogeral.sib.uc.pt/handle/10316/29781>. Acesso em: 6 jan. 2018.

MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo. *Simples Nacional*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

MONTEIRO, Joana C. M. Saindo da informalidade: o impacto do Simples na formalização das empresas. In: BARBOSA FILHO, Fernando de Holanda; ULYSSEA, Gabriel; VELOSO, Fernando (org.). *Causas e consequências da informalidade no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier/IBRE, 2016.

MONTEIRO, Joana C. M.; ASSUNÇÃO, Juliano. Coming out of the shadows: estimating the impact of bureaucracy simplification and tax cut on formality in Brazilian microenterprises. *Journal of Development Economics*, v. 99, p. 105-115, 2012.

MOWERY, David C. Industrial research and firm size, survival, and growth in American manufacturing, 1921-1946: an assessment. *Journal of Economic History*, v. 43, n. 4, p. 953-980, 1983.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD), EUROPEAN TRAINING FOUNDATION, EUROPEAN UNION, EUROPEAN BANK FOR RECONSTRUCTION AND DEVELOPMENT. *SME policy index: Western Balkans and Turkey 2019 – Assessing the implementation of the Small Business Act for Europe*. 2019. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/development/>

sme-policy-index-western-balkans-and-turkey-2019_g2g9fa9a-en#page2. Acesso em: 29 jul. 2019.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *OECD Economic Surveys: Israel*, 2018. Disponível em: www.oecd.org/eco/surveys/economic-survey-israel.htm. Acesso em: 5 abr. 2019.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *SME and Entrepreneurship Policy in Israel*, 2016. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264262324-en>. Acesso em: 5 abr. 2019.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Taxation of SMEs in OECD and G20 countries*. OECD Tax Policy Studies, n. 23. Paris: OECD Publishing, 2015.

ONO, Juliana M. O.; GIOVANINI, Daniela; OLIVEIRA, Fabio Rodrigues. *Manual prático do Simples Nacional*. São Paulo: Fiscosoft Editora, 2008.

PAIVA, Juliana Filipa de Jesus. *A escolha da forma jurídica da Pequena e Média Empresa em Portugal: análise dos factores fiscais e não fiscais na tomada de decisão das empresas da região centro*. Projeto realizado no âmbito do Mestrado em Gestão Empresarial com a orientação da Prof. Dr. Cidália Lopes. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, Coimbra, maio 2013. Disponível em: <https://comum.rcaap.pt/handle/10400.26/14572>. Acesso em: 6 jan. 2018.

PARK, Sophie. R&D intensity and firm size revisited. *Working Paper*, University of California Los Angeles, 2011.

PAVITT, Keith; ROBSON, Michael; TOWNSEND, Joe. The size distribution of innovating firms in the UK: 1945-1983. *The Journal of Industrial Economics*, v. 35, n. 3, p. 297-316, 1987.

PIZA, Caio. Out of the shadows? Revisiting the impact of the Brazilian SIMPLES program on firms formalization rates. *Journal of Development Economics*, v. 134, Sep. 2018, p. 125-132.

PLMJ ADVOGADOS. *Guia fiscal 2018*. Disponível em: https://www.plmj.com/xms/files/v1_antigos_anteriores_a_abr2019/Guias_Investimento/2018/Guia_Fiscal_2018.pdf. Acesso em: 6 jan. 2018.

PRICEWATERHOUSECOOPERS. Small Medium Enterprises Total Tax Contribution Report (Report Commissioned by the Australian Department of the Treasury), 2009. Disponível em: <http://docplayer.net/13412194-Small-medium-enterprises-total-tax-contribution-report-commissioned-by-the-department-of-the-treasury-december-2009.html>. Acesso em: 31 jan. 2020.

PWC. *Guia fiscal 2019*. Disponível em: <https://www.pwc.pt/pt/pwcinforfisco/guia-fiscal/2019.html>. Acesso em: 20 abr. 2020.

PWC. *Worldwide tax summaries online*. Disponível em: <https://taxsummaries.pwc.com/>. Acesso em: 5 abr. 2019.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Demonstrativo dos benefícios tributários 1996*. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-1996>. Acesso em: 13 ago. 2019.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Demonstrativo dos benefícios tributários 1997*. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-1997>. Acesso em: 13 ago. 2019.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Demonstrativo dos benefícios tributários* 1998. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-1998>. Acesso em: 13 ago. 2019.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Demonstrativo dos benefícios tributários* 1999. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-1999>. Acesso em: 13 ago. 2019.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Demonstrativo dos benefícios tributários* 2000. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-2000>. Acesso em: 13 ago. 2019.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Demonstrativo dos benefícios tributários* 2001. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-2001>. Acesso em: 13 ago. 2019.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Demonstrativo dos benefícios tributários* 2002. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-2002>. Acesso em: 13 ago. 2019.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Demonstrativo dos benefícios tributários* 2003. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-2003>. Acesso em: 13 ago. 2019.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Demonstrativo dos gastos tributários*. Bases efetivas – 2016. Série 2014 a 2019. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/arquivos-e-imagens/dgt-bases-efetivas-2016-serie-2014-a-2019-base-conceitual-e-gerencial.pdf>. Acesso em: 13 ago. 2019.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Demonstrativo dos gastos tributários – PLOA* 2004. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-2004>. Acesso em: 13 ago. 2019.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Demonstrativo dos gastos tributários – PLOA* 2005. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-2005>. Acesso em: 13 ago. 2019.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Demonstrativo dos gastos tributários – PLOA* 2006. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-2006>. Acesso em: 13 ago. 2019.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Demonstrativo dos gastos tributários – PLOA* 2007. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-2007>. Acesso em: 13 ago. 2019.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Demonstrativo dos gastos tributários – PLOA* 2008. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-2008>. Acesso em: 13 ago. 2019.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Demonstrativo dos gastos tributários – PLOA* 2009. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-2009>. Acesso em: 13 ago. 2019.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Demonstrativo dos gastos tributários – PLOA* 2010. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-2010>. Acesso em: 13 ago. 2019.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Demonstrativo dos gastos tributários – PLOA 2011*. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-2011>. Acesso em: 13 ago. 2019.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Demonstrativo dos gastos tributários – PLOA 2012*. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-2012>. Acesso em: 13 ago. 2019.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Demonstrativo dos gastos tributários – PLOA 2013*. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-2013>. Acesso em: 13 ago. 2019.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Demonstrativo dos gastos tributários – PLOA 2014*. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-2014>. Acesso em: 13 ago. 2019.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Demonstrativo dos gastos tributários – PLOA 2015*. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-2015>. Acesso em: 13 ago. 2019.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Demonstrativo dos gastos Tributários – PLOA 2016*. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/DGTPLOA2016FINAL.pdf>. Acesso em: 13 ago. 2019.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Demonstrativo dos gastos tributários – PLOA 2017*. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/dgt-ploa-2017-versao-1-1.pdf>. Acesso em: 13 ago. 2019.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Demonstrativo dos gastos tributários – PLOA 2018*. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/texto-dgt-ploa-2018-arquivo-final-para-publicacao.pdf>. Acesso em: 13 ago. 2019.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Demonstrativo dos gastos tributários – PLOA 2019*. Ago. 2018. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/arquivos-e-imagens/dgt-ploa-2019.pdf>. Acesso em: 13 ago. 2019.

ROCHA, Rudi; ULYSSEA, Gabriel; RACHTER, Laísa. Do lower taxes reduce informality? Evidence from Brazil. *Journal of Development Economics*, v. 134, 2018.

RODRIGUES, Ana Isabel de Carvalho. *Os regimes simplificados de tributação do rendimento em Portugal*. 2015. Dissertação (Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial), sob orientação da Profª. Dra. Cidália Maria da Mota Lopes – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra (ISCAC), Coimbra, 2015. Disponível em: https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/13233/1/Ana_Rodrigues.pdf. Acesso em: 6 jan. 2018.

SANDFORD, Cedric T.; GODWIN, Michael; HARDWICK, Peter. *Administrative and compliance costs of taxation*. Bath: Fiscal Publications, 1989.

SANTARELLI, Enrico; KLOMP, Luuk; THURIK, A. Roy. Gibrat's Law: an overview of the empirical literature. In: SANTARELLI, Enrico (ed.). *Entrepreneurship, growth and innovation*. Nova York: Springer, 2006.

SANTARELLI, Enrico; Piergiorganni, Roberta. Analyzing literature-based innovation output indicators: the Italian experience. *Research Policy*, v. 25, n. 5, p. 689-711, 1996.

SANTIAGO, Silas. *Simple Nacional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

- SEBRAE. *Perfil dos pequenos negócios*. s.d. Disponível em: <https://datasebrae.com.br/perfil-dos-pequenos-negocios/#quantos>. Acesso em: 13 ago. 2019.
- SEBRAE. *Quem somos*. Disponível em: http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/canais_adicionais/conheca_quemsomos. Acesso em: 13 ago. 2019.
- SENROR, Dan; SINGER, Saul. *Nação empreendedora: o milagre econômico de Israel e o que ele nos ensina*. São Paulo: Évora, 2011.
- SCHERER, Frederic M. Government research and development programs. In: Dorfman, R. (ed.), *Measuring benefits of government investments*. Washington D.C.: Brookings Institution, 1965. p. 12-57.
- SHEFER, Daniel; FRENKEL, Amnon. R&D, firm size and innovation: an empirical analysis. *Technovation*, v. 25, n. 1, p. 25-32, 2005.
- SOUTH KOREA. Enforcement Decree of the Value-Added Act. Disponível em: https://elaw.klri.re.kr/eng_service/lawView.do?lang=ENG&hseq=38360#:~:text=The%20purpose%20of%20this%20Decree,necessary%20for%20the%20enforcement%20thereof. Acesso em: 10 jun. 2020.
- STOCK, Gregory N.; GREIS, Noel P.; FISCHER, William. A firm size and dynamic technological innovation. *Technovation*, v. 22, n. 9, p. 537-549, 2002.
- SYMEONIDIS, George. Innovation, firm size and market structure: Schumpeterian = Hypotheses and some new themes. *Working Paper*, OECD, 1996.
- TETHER, Bruce S. Small and large firms: sources of unequal innovations? *Research Policy*, v. 27, n. 7, p. 725-745, 1998.
- TREASURY OF UNITED STATES OF AMERICA. *Tax expenditures – FY 2017*. Disponível em: <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/Documents/Tax-Expenditures-FY2017.pdf>. Acesso em: 13 ago. 2019.
- TSAI, Kuen-Hung. R&D productivity and firm size: a nonlinear examination. *Technovation*, v. 25, n. 7, p. 795-803, 2005.
- TSAI, Kuen-Hung; WANG, Jiann-Chyuan. Does R&D performance decline with firm size? – A reexamination in terms of elasticity. *Research Policy*, v. 34, n. 6, p. 966-976, 2005.
- WAKASUGI, Ryuhei; KOYATA, Fumihiko. R&D, firm size and innovation outputs: are Japanese firms efficient in product development? *Journal of Product Innovation Management*, v. 14, n. 5, p. 383-392, 1997.
- WOLFE, Raymond M. Business R&D performed in the United States cost \$291 Billion in 2008 and \$282 Billion in 2009. *Report*, National Center for Science and Engineering Statistics, 2012.
- WORLD BANK. *A fair adjustment: efficiency and equity of public spending in Brazil*. Volume I: síntese (Portuguese). Washington, D.C.: World Bank Group. Disponível em: <http://documents.worldbank.org/curated/en/884871511196609355/Volume-I-%C3%ADntese>. Acesso em: 27 abr. 2020.

O presente livro tem por objetivo contribuir para a avaliação do gasto tributário com o programa do Simples Nacional a partir da apresentação e da análise de três parâmetros: os poucos estudos publicados no Brasil sobre o programa, a literatura internacional sobre tratamento diferenciado e a legislação de seis países: Estados Unidos, Reino Unido, Portugal, Coreia do Sul, Israel e Canadá.

Esta obra mostra como o tratamento tributário diferenciado pode acabar beneficiando empresas não competitivas e não gerando emprego ou outro ganho social adicional que compense a perda de arrecadação com o programa, que, no Brasil, atinge montante elevadíssimo e não está em sintonia com os parâmetros internacionais.

