

UMA ANÁLISE DA QUALIDADE DOS GASTOS TRIBUTÁRIOS COM O SIMPLES NACIONAL¹

AN ANALYSIS OF THE QUALITY OF TAX EXPENDITURES: THE CASE OF "SIMPLES NACIONAL"

Leonel Cesarino Pessoa

Doutor em Direito pela Universidade de São Paulo. Professor no Programa de Mestrado Profissional e na Graduação da FGV Direito SP. Pesquisador na Coordenadoria de Pesquisa Jurídica Aplicada da FGV Direito SP. E-mail: leonel.pessoa@fgv.br

Alexandre Evaristo Pinto

Doutor em Direito pela Universidade de São Paulo. Professor do Mestrado Profissional da FIPECAFI. Conselheiro Julgador Titular do CARF e do CMT. Ex-pesquisador na Coordenadoria de Pesquisa Jurídica Aplicada da FGV Direito SP. E-mail: alexandre.pinto@usp.br

Daniel Zugman

Mestre em Direito dos Negócios pela FGV Direito SP. Professor de Cursos de Pós-graduação na FGV, no Insper e no Ibmecc. Ex-pesquisador na Coordenadoria de Pesquisa Jurídica Aplicada da FGV Direito SP. E-mail: dzugman@bvzadvogados.com.br

DOI: <http://dx.doi.org/10.46801/2595-6280-rdta-45-27>

RESUMO

O presente trabalho tem por objetivo examinar a efetividade do "Simples Nacional", enquanto principal gasto tributário brasileiro. Para tanto, será feita uma análise das justificativas para o tratamento diferenciado das pequenas e médias empresas (PME), assim como uma comparação do regime brasileiro com a tributação de PMEs de outros países.

PALAVRAS-CHAVE: SIMPLES NACIONAL, TRATAMENTO FAVORECIDO PARA PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS, TRIBUTAÇÃO SIMPLIFICADA, GASTOS TRIBUTÁRIOS

¹ Esse texto é uma adaptação do Relatório "Qualidade dos gastos tributários no Brasil: o Simples Nacional", que foi produzido no âmbito do projeto de pesquisa "Qualidade dos Gastos Públicos no Brasil: o Simples Nacional", coordenado pelos professores Leonel Cesarino Pessoa e Samuel Pessoa. Integraram a equipe de pesquisa, além dos coordenadores, os pesquisadores Daniel Zugman, Alexandre Evaristo Pinto, Luiz Felipe Taunay Ferreira e o assistente de pesquisa Pedro Alaminos.

ABSTRACT

The purpose of this work is to examine the effectivity of “Simples Nacional”, that is the major Brazilian tax expenditure. For this purpose, an analysis of the justifications for the different treatment of small and medium-sized enterprises (SME) will be made, as well as the comparison of the Brazilian regime with the SME's taxation of other countries.

KEYWORDS: SIMPLES NACIONAL, SMALL AND MEDIUM ENTERPRISES' FAVOURED TREATMENT, SIMPLIFIED TAXATION, TAX EXPENDITURES

1. 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 77 bilhões, em 2006. Em 2010, passaram a 135 bilhões, em 2015, a 277 bilhões, em 2016, a 270 bilhões e estimam-se gastos de 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 36.315 bilhões em 2010, passou a 77.269 bilhões em 2016 e é estimado em R\$ 86,5 bilhões em 2019². Esse montante representa 28,45% do total dos gastos tributários federais do Brasil³.

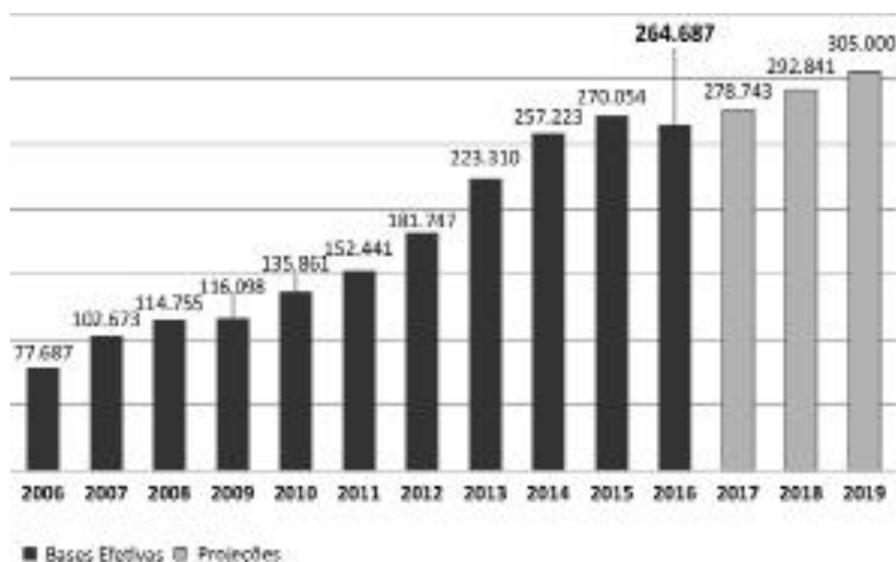
Como, desde 2006, também estão incluídos no Simples o ICMS e o ISS, o gasto com o programa também inclui os gastos estaduais e municipais. Apenas a título de exemplo, o estado de Minas Gerais previu, na Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2017 (Lei n. 22.254/2016) um gasto tributário com o Simples de R\$ 2 bilhões e cinquenta e quatro milhões para 2017, dois bilhões, cento e sessenta e sete milhões para 2018 e dois bilhões duzentos e oitenta e nove milhões para 2019⁴.

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

3 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>.

4 Dados disponíveis em: http://planejamento.mg.gov.br/sites/default/files/documentos/planejamento-e-orcamento/lei-de-diretrizes-orcamentarias-ldo/lido_2019_-_anexo_i_metas_fiscais_.pdf.

Gráfico 1 – Evolução dos Gastos Tributários (em milhões)



Fonte: Receita Federal do Brasil⁵

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.

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 (MPEs) 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.

O presente trabalho pretende tratar dessas questões. Em primeiro lugar, pretende-se apresentar a literatura internacional sobre justificativas para o tratamento diferenciado. Em segundo lugar, serão brevemente revisitados alguns poucos trabalhos nacionais que procuraram medir empiricamente os impactos do Simples. E, em terceiro lugar, será feita

5 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.

uma comparação, a partir de dados primários, entre o modelo brasileiro de tratamento preferencial para as micro e pequenas empresas de outros seis países: EUA e Canadá, no continente americano, Reino Unido e Portugal na Europa, Israel e Coreia do Sul na Ásia.

2. JUSTIFICATIVAS PARA O TRATAMENTO DIFERENCIADO NA LITERATURA INTERNACIONAL

Ao longo da história brasileira, o tema do tratamento favorecido às microempresas foi objeto de diversas normas. Há um texto que aponta, de forma mais consistente, os objetivos pretendidos com o tratamento diferenciado: a exposição de motivos da MP n. 1.526/1996, que atribui expressamente ao combate à informalidade e à capacidade das MPEs de gerar empregos, os fundamentos para o tratamento diferenciado.

Mas diversos argumentos, que também aparecem como as principais razões na literatura especializada, foram lançados nas discussões que antecederam as promulgações das referidas normas. 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 para as empresas.

Esse tema das possíveis justificativas é também objeto da literatura internacional. Em síntese, podem ser identificados três grandes argumentos que se apresentam como candidatos a justificar um tratamento diferenciado para as MPEs: a capacidade das MPEs 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 gravosa⁶.

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 B 50 milhões, elas representariam 99% de todas as empresas nos países que foram objeto da pesquisa⁷.

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

7 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.

Os relatórios da Comissão Europeia confirmam a magnitude dos números da 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.

No Brasil os números são semelhantes e indicam também a importância das MPEs para a economia. Segundo informações fornecidas pela pesquisa “Pequenos Negócios”, do DataSebrae (Sebrae, s.d.), estimava-se que o Brasil possuía 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)⁸.

Essas conclusões teriam sido desafiadas nos anos 1980, a partir dos trabalhos do economista do Massachusetts Institute of Technology (MIT) David L. Birch. Ele escreve que

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

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 que 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)⁹.

Os textos de Birch influenciaram os debates político, acadêmico e a opinião pública, e diversos artigos foram publicados a partir deles. Outra conclusão do trabalho de Birch tratou da relação entre a criação de empregos e idade das firmas. 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

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

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.

Um terceiro argumento utilizado para justificar o tratamento diferenciado para as MPEs 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 MPEs poderiam ser expressão de falhas de mercado.

Esse estudo da OCDE apontou quatro desvantagens das MPEs. 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 numa medida desproporcionalmente mais alta as MPEs.

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 NACIONAL SOBRE OS PROGRAMAS BRASILEIROS DE SIMPLIFICAÇÃO

Pouquíssimos estudos 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*¹⁰.

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 produtiva segundo o qual “uma economia não é eficiente na produção se, utilizando-se a mesma quantidade de trabalho e capital, é possível

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

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, este 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 têm 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 teve alterações substanciais 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 têm 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 consideraram 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: o primeiro foi o 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 o número de empresas formais.

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 à formalização de empresas informais já existentes e não à criação de novas empresas formais, nem à 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 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 contribuir para a previdência”. No entanto, o fato de ter sido observada 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. ANÁLISE DAS LEGISLAÇÕES E COMPARAÇÃO COM O BRASIL

Trata-se agora de confrontar a maneira como outros países regulam o tema do tratamento diferenciado com a legislação brasileira¹¹.

No Brasil, o tratamento diferenciado é realizado no âmbito do 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 12 meses anteriores ao período de apuração tenha sido inferior a R\$ 4,8 milhões (e não se enquadrem nas demais restrições estabelecidas pela LC n. 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 ISS¹², os quais incidem sobre diferentes bases econômicas¹³.

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 municipal¹⁴.

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.

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

11 A dissertação de mestrado de Giovanni Christian Nunes Campos já referida 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: Alemanha, Austrália, Canadá, Espanha, Itália, Japão, Chile e México (p. 50 a 60).

12 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.

13 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.

14 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 à entrega da DIRF e da DASN.

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 único¹⁵. 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.

4.1. Comparação dos limites de faturamento para fruição do regime (países objeto do presente estudo)

A seguir, serão comparados os limites para o ingresso nos diferentes regimes diferenciados e posteriormente será comparado, na medida do possível, o quanto isso significa, em termos de gasto tributário, para cada país.

A Tabela 1 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.

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.

15 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.

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 n. 1.700/2017)¹⁶.

Para facilitar essa verificação, optou-se por trabalhar com todas as grandezas em dólares americanos (USD)¹⁷.

Tabela 1 – Limites para o Regime Tributário Favorecido¹⁸

<i>País</i>	<i>Imposto de Renda</i>	<i>IVA</i>	<i>Simples Nacional (Brasil)</i>
<i>Brasil</i>	US\$ 20,5 milhões ¹⁹	N/A	US\$ 1,270 milhão ²⁰
<i>Canadá</i>	N/A	US\$ 22.500 ²¹	N/A
<i>Coreia do Sul</i>	US\$ 437,5 mil ²²	US\$ 48 mil ²³	N/A
<i>EUA</i>	N/A	N/A	N/A
<i>Israel</i>	N/A	US\$ 26,5 mil ²⁴	N/A

16 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.

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

18 Não estão representados na Tabela 1 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 1.

19 Lucro presumido (IRPJ/CSLL).

20 Simples Nacional.

21 Dispensa de recolhimento de IVA.

22 Faithful Tax Payment Method.

23 Regime de Tributação Simplificada para o Empresário Individual.

24 Dispensa de recolhimento de IVA.

<i>Portugal</i>	US\$ 222 mil ²⁵	US\$ 11 mil ²⁶	N/A
<i>Reino Unido</i>	N/A	US\$ 104 mil ²⁷	N/A

Fonte: Elaboração própria.

Se analisada a Tabela 1, 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 VAT 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 o teto de faturamento anual atualmente em vigor no regime brasileiro do Simples Nacional, qual seja de R\$ 4,8 milhões (aproximadamente US\$ 1,270 milhão)²⁸⁻²⁹. 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, o limite de faturamento até o qual se admite o tratamento preferencial 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 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.

25 Regime de Simplificação Tributária.

26 Dispensa de recolhimento de IVA.

27 Dispensa de recolhimento de IVA.

28 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.

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

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 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 possui benefício de redução de alíquotas de imposto de renda corporativo para empresas com faturamento de até US\$ 360 mil (B 322,5 mil).

4.2. 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 2, apresentada a seguir, foi elaborada a partir dos dados constantes desse estudo.

Tabela 2 – Limites de Faturamento para Regime Simplificado

<i>País</i>	<i>Limite de Faturamento (regime simplificado de tributo único)</i>
<i>Brasil</i>	US\$ 1,270 milhão
<i>África do Sul</i>	US\$ 75 mil
<i>Hungria</i>	US\$ 1,770 milhão
<i>Itália</i>	US\$ 45 mil
<i>México</i>	US\$ 105 mil
<i>Turquia</i>	US\$ 30 mil

Fonte: Elaboração própria.

O que se observa novamente é que, com exceção da Hungria, as demais jurisdições que possuem 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 este 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 B 15 mil a B 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 possui 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 deste regime. Uma série de simplificações para imposto de renda, IVA e outros tributos são oferecidas neste regime (OECD, 2019, p. 194).

O único país que possui 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).

4.3. Da 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”³⁰.

30 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”.

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 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.

4.4. Comparação de renúncia de receita

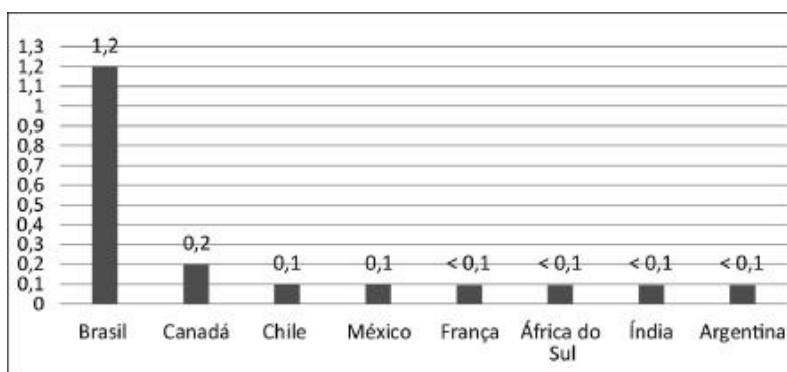
O relatório “Um ajuste justo: análise da eficiência e equidade do gasto público no Brasil” do Banco Mundial (World Bank, 2017), parte dos dados apresentados nos Demonstrativos de Gastos Tributários elaborados pela Secretaria da Receita Federal. De acordo com o relatório, as despesas com políticas de 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 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 dos 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.

4.5. 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 3, ano a ano, desde 1996. Para melhor visualização os números da Tabela 3 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 3– Evolução dos Gastos Tributários com o Simples

<i>Ano</i>	<i>Gastos estimados com o Simples</i>	<i>Gastos realizados com o Simples</i>	<i>Diferença</i>	<i>Ano</i>

1996	534.375.000			1996
1997	765.775.980			1997
1998	1.290.401.543			1998
1999	516.704.680			1999
2000	1.247.010.143			2000
2001	2.286.316.809			2001
2002	2.744.961.373			2002
2003	2.955.982.593			2003
2004	6.260.861.649			2004
2005	6.628.652.078			2005
2006	8.027.178.145	15.055.925.385	7.028.747.240	2006
2007	11.165.048.349	17.510.104.187	6.345.055.838	2007
2008	19.570.463.945	18.996.013.250	- 574.450.695	2008
2009	25.704.798.271	30.448.689.828	4.743.891.557	2009
2010	31.032.580.386	36.314.876.132	5.282.295.746	2010
2011	23.359.148.321	40.898.616.620	17.539.468.299	2011
2012	30.026.016.672	53.534.421.403	23.508.404.731	2012
2013	41.267.606.926	62.056.608.912	20.789.001.986	2013

2014	61.779.812.916	67.697.670.796	5.917.857.880	2014
2015	72.439.802.718			2015
2016	74.567.164.802			2016
2017	82.998.200.168			2017
2018	80.653.436.958			2018
2019	87.253.418.417			2019

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

Como se observa, há um aumento significativo dos gastos tributários com o Simples a partir da edição da Lei Complementar n. 123/2006, bem como nota-se um crescimento acentuado nos últimos anos em que houve ampliação das atividades que estão habilitadas a serem tributadas por tal regime.

5. 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.

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 diferenciado, é capaz de criar mais empregos que um investimento equivalente feito por uma grande empresa. Apenas neste 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 numa escala superior às grandes empresas, mas que isso pode acontecer com MPEs 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 de Canadá, Portugal e Reino Unido contêm dispositivos prevendo um tratamento diferenciado para as MPEs 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 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 torna 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.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AFONSO, José Roberto. Não é (o) Simples! *Conjuntura Econômica* vol. 73, 2019.
- APPY, Bernard. Tributação e produtividade. In: BONELLI, Regis; VELOSO, Fernando; e PINHEIRO, Armando Castelar (org.). *Anatomia da produtividade no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier/IBRE, 2017.
- ARROW, Kenneth. Economic welfare and allocation of resources for invention. Universities-National Bureau Committee for Economic and Council. *The rate and direction of inventive activity: economic and social factors*, 1962.
- BARBOSA FILHO, Fernando de Holanda; ULYSSEA, Gabriel; e VELOSO, Fernando (org.). *Causas e consequências da informalidade no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier/IBRE, 2016.
- BERGNER, Sören; BRAUTIGAM, Rainer; EVERS, Maria Theresia; e 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, 1981.
- BONELLI, Regis; VELOSO, Fernando; e PINHEIRO, Armando Castelar (org.). *Anatomia da produtividade no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier/IBRE, 2017.
- CAMPOS, Christian Nunes Giovanni. *A tributação indutora nos regimes tributários das microempresas e empresas de pequeno porte brasileiras*. Dissertação (Mestrado). Programa de Pós-graduação em Direito, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2010.
- CORSEUIL, Carlos Henrique; e MOURA, Rodrigo Leandro. O impacto do Simples no nível de emprego da indústria nacional. In: BARBOSA FILHO, Fernando de Holanda; ULYSSEA, Gabriel; e VELOSO, Fernando (org.). *Causas e consequências da informalidade no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier/IBRE, 2016.
- CORSEUIL, Carlos Henrique; NERI, Marcelo; e ULYSSEA, Gabriel. Uma análise exploratória dos efeitos da política de formalização dos microempreendedores individuais. In: BARBOSA FILHO, Fernando de Holanda; ULYSSEA, Gabriel; e VELOSO, Fernando (org.). *Causas e consequências da informalidade no Brasil*. Rio de Janeiro: Elsevier/IBRE, 2016.
- DENNIS, William J.; PHILLIPS, Bruce D.; e STARR, Edward. Small business job creation: the findings and their critics. *Business Economics* vol. 29, n. 3, 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.

_____. *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.

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

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

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

_____. *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>.

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

HANSFORD, Ann; e HASSELDINE, John. Tax compliance costs for small and medium size enterprises (MPEs): the case of the UK, e *Journal of Tax Research* vol. 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; e 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/>.

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

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

LOTTI, Francesca. Firm dynamics in manufacturing and services: a broken mirror? *Industrial and Corporate Change* vol. 16, n. 3, 2007.

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

_____; e 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* vol. 99, 2012.

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.

PESSÔA, Leonel; PESSÔA, Samuel; ZUGMAN, Daniel; PINTO, Alexandre Evaristo; FERREIRA, Luiz Felipe Taunay; e ALAMINOS, Pedro. *Qualidade dos gastos tributários no Brasil o Simples Nacional*. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/themes/Mirage2/pages/pdfjs/web/viewer.html?file=http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/28657/texto%20relatorio%20oversao%2010%20de%20outubro.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 14 jun. 2020.

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

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.

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

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

SEBRAE. Perfil dos pequenos negócios. s.d. Disponível em: <https://datasebrae.com.br/perfil-dos-pequenos-negocios/#quantos>. Acesso em: 13 ago. 2019.

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.

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-s%C3%ADntese>. Acesso em: 31 jan. 2020.