

ANÁLISE TRIBUTÁRIA NO REGIME SIMPLES NACIONAL: COMPARAÇÃO ENTRE AS RECOMENDAÇÕES DA OCDE E AS ALTERAÇÕES PROPOSTAS PELA ANFIP

ALEXANDRE MACHRY

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL (UFRGS)

CAROLINE DE OLIVEIRA ORTH

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL (UFRGS)

ANÁLISE TRIBUTÁRIA NO REGIME SIMPLES NACIONAL: COMPARAÇÃO ENTRE AS RECOMENDAÇÕES DA OCDE E AS ALTERAÇÕES PROPOSTAS PELA ANFIP

1 INTRODUÇÃO

A mais moderna visão da ciência social aplicada compreende um duplo papel para a tributação do Estado. Em primeiro, a tributação como fonte primária de arrecadação de recursos financeiro para o custeio das ações públicas. Por outro, soma-se a ideia de que a forma pela qual o governo cobra seus impostos é em si uma ferramenta de política pública. Um sistema de tributação adequadamente progressivo pode gerar uma sociedade mais justa, segura e próspera (PIKETTY, 2014), especialmente levando-se em consideração as grandes diferenças operacionais e financeiras existentes entre pequenas e grandes empresas.

As micro e pequenas empresas (MPE) são, na maior parte das economias modernas, vistas como potenciais causadoras de externalidades positivas (CONCEIÇÃO *et al.*, 2019). As MPE eram responsáveis, em 2015 no Brasil, por 89,5% do número de empresas ativas, movimentaram 27% do PIB e empregaram 54% da mão de obra brasileira (SEBRAE, 2018). Apesar da significativa presença no mercado, essas empresas enfrentam custos operacionais relativamente mais altos do que as empresas maiores. Esses custos estão relacionados principalmente com os custos administrativos necessários para manter a conformidade tributária (ELOI, 2018). No Brasil, o tratamento favorecido às MPE é assegurado pela Constituição Federal de 1988, e foi de fato inaugurado em 1996, com o Simples Federal, que unificava os tributos federais incidentes sobre as MPE. A Lei 123/2006, é o marco legal que institui o Simples Nacional (SN), incorporando também tributos estaduais e municipais.

De outro lado, o debate sobre a necessidade de uma reforma da tributação brasileira vem ganhando destaque no debate atual. O sistema tributário nacional é amplamente reconhecido como um sistema regressivo e complexo. Nesse contexto, a Associação Nacional dos Auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil (ANFIP) e a Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital (FENAFISCO) lançaram o projeto “A Reforma Tributária Solidária”. O material produzido apresenta premissas a serem adotadas em uma reforma tributária brasileira. No escopo do estudo, estão alterações propostas ao Simples Nacional. Consonante a isso, a OCDE desenvolveu dois estudos que analisam quais são as principais medidas adotadas nos países membros para promover e fortalecer as MPE, e o Centro de Pesquisa Econômica Europeia (CPEE) publicou em 2015 outro estudo sobre o mesmo assunto. Os três estudos apresentam recomendações gerais que poderão servir de referência para a formulação de uma política pública adequada para fomento das MPE.

Buscando avançar no debate de modelar uma reforma tributária que possa atender aos anseios sociais, este trabalho analisa as reformas propostas pela ANFIP ao Simples Nacional sob a óptica das principais recomendações internacionais. Para isso, busca-se responder a seguinte questão problema: **“Qual é o nível de aderência das recomendações propostas pela ANFIP para o Simples Nacional às recomendações da OCDE e CPEE?”**. Com isso, o objetivo deste estudo é **avaliar o nível de aderência das recomendações propostas pela ANFIP para o Simples Nacional às recomendações da OCDE e CPEE**. A relevância da pesquisa se dá pela necessidade cada vez mais destacada de uma modernização do sistema tributário brasileiro. O debate tem ganhado espaço dentro e fora da academia, sendo constantemente abordado em programas jornalísticos. A reflexão das melhores políticas adotadas nos países avançados poderá servir de referência na construção da solução brasileira.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Potenciais e fragilidades das micro e pequenas empresas

As MPE possuem uma importância significativa para a economia na maioria dos países ocidentais (PAES, 2014). Segundo relatório do SEBRAE (2018), a economia brasileira possuía em 2015 mais de 4,9 milhões de MPE formalmente constituídas, e uma projeção para que em 2022 esse número chegasse a superar os 6 milhões, um crescimento de 23% no período. Ainda com base no mesmo relatório, as MPE totalizam 89,5% do total de empresas, são responsáveis pela geração de 27% do produto interno e empregam 54% do total da mão de obra formal, ou seja, possuem mais empregados formais que todas as médias e grandes empresas somadas.

Apesar da inegável contribuição das pequenas empresas na economia, nem mesmo a definição do que é uma MPE é unívoco, sendo adotado diferentes critérios para as diversas economias (ELOI, 2018). Geralmente usa-se critérios combinados ou únicos, comumente a receita, o número de empregados, a vedação da existência de subsidiárias etc. O Brasil tem adotado o critério único de receita bruta anual, que a partir da Lei nº 155/2016, estabelece o limite máximo de faturamento de R\$ 360 mil reais para microempresas e de R\$ 4,8 milhões para pequenas empresas (BRASIL, 2016).

A necessidade de ação por parte do estado para corrigir as falhas de mercado que dificultam a abertura e o crescimento de pequenos negócios já é reconhecida na literatura. Para Mirrlees *et al.* (2010), o tratamento favorecido é justificado, por um lado, nas externalidades positivas provenientes das MPE, a saber: (1) potencial inovador; (2) potencial empregador; e (3) redução do trabalho informal. Por outro lado, nas dificuldades inerentes ao tamanho: (4) assimetria de informação e dificuldades de obtenção de financiamento; (5) altos custos relativos de *compliance*; (6) risco de dupla tributação; (7) restrições ao aproveitamento de prejuízos e dificuldades de planejamento tributário; e do outro lado estão presentes os riscos provenientes do aumento da complexidade do sistema tributário, das distorções provocadas pela intervenção do Estado e a possível perda de arrecadação.

Apesar dos pontos levantados, o autor ressalta que não há indícios suficientes na literatura para afirmar que as MPE são mais promotoras de inovações do que as médias e grandes empresas, além de não ser comum a todos pequenos negócios um perfil de inovação (MIRRLESS, 2011). “Ainda que tais sociedades não sejam as mais inovadoras, as mesmas têm realizado um significativo esforço inovativo” (ELOI, 2018), sendo elas, segundo a OCDE (2009), potenciais geradores de “inovações radiais”, enquanto as maiores empresas se encarregam de realizar a produção em massa de tais inovações. Maia (2012) indica que as MPE gastam em média 2,96% da sua receita com inovação, comparada com apenas 2,21% para as empresas de maior porte.

Outra falha de mercado faz referência a assimetria de informação, particularmente no mercado de crédito, resultando na restrição ao acesso ao crédito para expansão do negócio. Isso se dá pela diferença de informação entre o tomador do crédito e o emprestador. No qual as MPE têm menor capacidade de apresentar planos de negócio e demonstrar rentabilidade. Resulta que o emprestador tende a ver o empréstimo aos micro e pequenos estabelecimentos com maior risco, pois teriam menor capacidade de honrar seus compromissos. Correlacionado a isso está a pouca capacidade de ofertar bens em garantia ou apresentar fluxos de caixa sólidos, em comparação com empresas maiores e mais estabelecidas. Neste caso, há forte crítica na literatura em adotar benefícios tributários para compensar a assimetria de informação, visto que busca minimizar uma distorção criando outra (PAES, 2014). Segundo Paes (2014), uma solução seria a concessão de crédito diretamente subsidiada por recursos públicos.

Pelo simples fato de serem pequenas, essas empresas podem incorrer em custo econômico superior ao das maiores empresas quando se trata da conformidade tributária (PAES, 2014). Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - IBPT (2017), o Brasil é o país onde se gasta mais tempo calculando e pagando impostos, existem hoje no país 63 tributos e 97 obrigações acessórias (ROSA *et al.*, 2018). Esse custo é proporcionalmente maior sobre às MPE por de terem menores capacidades de dissolver custos de um setor contábil entre o número de empregados. Existem, ainda, 3.500 normas tributárias em vigor no país, em decorrência desse fator, as MPE comprometem anualmente cerca de 41,80% de seus rendimentos tributários para manter suas atividades no acompanhamento da legislação, destinando 153 dias ou equivalente a cinco meses de suas atividades para pagamento de tributos (IBPT, 2017).

Diversos autores apontam cautela na adoção de benefícios fiscais como soluções a essas falhas de mercado. Um regime mal projetado pode ter efeitos colaterais, como o aumento da complexidade e diminuição da arrecadação sem que seja atingido os objetivos propostos (ELOI, 2018). Um regime ideal é, portanto, capaz de solucionar as fragilidades enfrentadas pelas MPE de forma mais precisa possível, sem gerar maiores distorções. A solução adotada no Brasil, o Simples Nacional, vem buscando uma solução mais completa desde sua instauração, criando mecanismos de incentivo específicos (como o investidor-anjo) e a simplificação dos já existentes (novo método de cálculo aplicado a partir de 2018). A seção buscará apresentar essas soluções.

2.2 A solução brasileira: o simples nacional

Na construção do sistema de tratamento diferenciado brasileiro, em 5 de dezembro de 1996 foi editada a Lei Federal nº 9.317/1996, que instituiu o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte, que ficou conhecido como Simples Federal. O Simples Federal objetivava em uma substancial redução na carga tributária, baseada em uma alíquota sobre a receita bruta, além de facilidades administrativas, como a entrega de uma declaração anual simplificada e a dispensa de escrita contábil formal (PAES, 2015). A época, o limite para o enquadramento favorecido eram de R\$ 1,2 milhão de faturamento anual, ampliado, posteriormente, para R\$ 2,6 milhões. Apesar do Simples Federal prever a possibilidade de extensão dos benefícios aos tributos estaduais e municipais por convênio, não houve, na prática, significativa adesão por partes desses entes federativos.

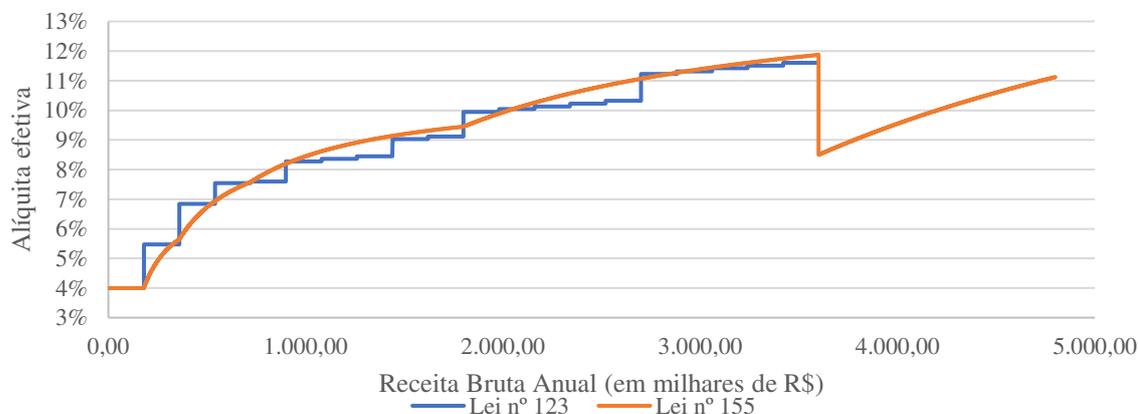
O passo seguinte foi a aprovação da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que ampliou o escopo de tributos para todos os entes da federação, agora o Simples não era mais federal, mas nacional. Segundo Pêgas (2017), o Simples Nacional engloba: I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ; II - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI; III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL; IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS; V - Contribuição para o PIS/PASEP; VI - Contribuição Patronal Previdenciária – CPP para a Seguridade Social; VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS; e VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS (BRASIL, 2006). Além dos tributos, isenta de recolhimento as contribuições para os órgãos do Sistema S, além do salário-educação (2,5%). A partir do ano de 2012, o limite superior foi novamente elevado, desta vez para R\$ 3,6 milhões (PAES 2015).

O advento da Lei Complementar nº 155/2016, que altera a Lei Complementar nº 123/2006, estabelece a forma atual do sistema de incentivos facilitados. O marco legal entrou em vigor em 2018. Entre as inovações trazidas, se destacam a ampliação do limite de

faturamento anual para R\$ 4,8 milhões - as empresas que obtiveram receitas superior aos R\$ 3,6 milhões e inferior aos R\$ 4,8 milhões, enquadram-se em uma faixa de transição (HAULY, 2016). Também foram adicionados outros tipos de incentivos, como a baixa no bem, registrada por terceiros em situação de fraude; a remissão de perdão de multas em casos de baixa inatividade; a redução de anexos; a inserção do fator emprego com a inclusão de empresas que provarem que têm despesas de até 28%, incluindo o pró-labore; ampliação da participação de investidores-anjos, em *startups*, como incentivo à inovação, podendo o aporte ser feito tanto por pessoa física como por pessoa jurídica; o parcelamento das dívidas em até 120 vezes, para melhorar as condições daqueles micro e pequenos empresários que estiverem em débito com o Tesouro.

Entretanto, a maior inovação trazida pela Lei nº 155/2016 é o novo método de cálculo, que adota um sistema de progressividade semelhante ao encontrado em tributos como o Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF). Esse novo método de cálculo busca proporcionar um aumento mais suave da alíquota efetiva paga pelas MPE, evitando os solavancos do modelo anterior. Por exemplo, se uma empresa do setor de comércio, com faturamento anual de R\$ 180 mil, que era tributada na primeira faixa do anexo I da LC 123/06, teria uma alíquota efetiva de 4%. Caso o faturamento subisse apenas R\$ 0,01, a empresa subiria para a segunda faixa e passaria a pagar 5,47% sobre sua receita bruta total, o que resultaria em um aumento de 36,75% por apenas um centavo de acréscimo na receita. Esse sistema era desestimulante ao crescimento, portanto o novo marco legal passou a tributar apenas o valor excedente a faixa com a nova alíquota, ou seja, os R\$ 180 mil continuariam a ser tributados com uma alíquota de 4%, e o centavo seguinte, teria uma alíquota de, agora 7,3%, o que resultaria em uma alíquota efetiva de crescimento contínuo, como pode ser visto no Gráfico 1:

Gráfico 1 – Comparação alíquota efetivo (Anexo I - Comércio)



Fonte: Elaborado com base em Brasil (2006) e Brasil (2016).

O mesmo comportamento pode ser observado para os demais anexos. Vale destacar que a queda acentuada na alíquota efetiva observada na curva no ponto R\$ 3,6 milhões se dá pelo enquadramento da empresa na “faixa de transição”, na qual deixa de integrar no cálculo o ICMS e o ISS. O método de cálculo empregado para obtenção da alíquota efetiva se dá pela fórmula abaixo:

$$Alíquota\ Efetiva = \frac{(RBT12 * Alíquota\ Nominal) - Redutor}{RBT12}$$

Onde:

RBT12 = receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao período de apuração
 Alíquota Nominal = alíquota nominal constante dos Anexos I a V da LC nº 155/2016
 Redutor = parcela a deduzir constante dos Anexos I a V da LC nº 155/2016

Com a atualização do Simples Nacional trazida pela Lei Complementar nº 155/2016, o sistema de arrecadação das MPE sofreu reflexos tributários que afetou diretamente o valor dos encargos pagos. Considerando os seis anexos, compostos por vinte faixas, que foram substituídos por cinco anexos, nos quais constam apenas seis faixas. Pode se ver no Quadro 1, concomitante com o Gráfico 1, que houve um aumento geral da alíquota paga, a saber que em 68,59% da curva, houve um aumento médio da tributação de 2,94%. Em contrapartida, houve em 28,81% dos casos uma diminuição da alíquota de 4,23%. Já o anexo III expõe que 323 atividades poderão se beneficiar de suas atividades e obter uma alíquota menor que o anexo V, sendo um ponto positivo entre a transição do anexo III e V (CÉSAR, 2017).

Quadro 1 – Reflexos tributários

Anexo	Situação em que haverá aumento de Impostos	Percentual de aumento médio	Situação em que haverá redução de impostos	percentual de redução média
I	68,59%	2,94%	26,81%	4,23%
II	67,08%	2,70%	29,08%	3,71%
III	48,58%	2,36%	48,30%	3,26%
IV	55,51%	2,02%	40,64%	3,58%
V	52,94%	3,15%	47,06%	4,82%

Fonte: Boufleuer *et al.* (2018).

A compreensão do processo de formação do modelo adotado no Brasil irá subsidiar as análises de como as recomendações da OCDE e da CPEE interagem com a realidade brasileira. Também é base para compreender as propostas de alteração emitidas pela ANFIP. Do apresentado, na seção seguinte, faremos uma breve revisão sobre os principais estudos que tem como tema o Simples Nacional.

2.3 Estudos Relacionados

Não há uma resposta inequívoca de como deve ser o formato legal do tratamento favorecido às MPE. Há, contudo, um debate de qual seria o modelo de incentivos adequados a ser aplicado as MPE capaz de, ao mesmo tempo, fornecer os incentivos adequados para que as suas externalidades sejam aproveitadas e as fragilidades mitigadas, enquanto gere as menores distorções no mercado. A matéria tributária tem sido objeto de estudo de diversas disciplinas, esse contexto, destacam-se a Economia, o Direito, a Contabilidade e a Administração (POHLMANN e IUDÍCIBUS, 2006). A partir da complexidade da temática tributária, autores como Pohlmann e Iudícibus (2006) e Folster *et al.* (2016) defendem a importância do tratamento interdisciplinar do tema, para melhor investigar o impacto que os tributos causam nas decisões governamentais, empresariais e do consumidor.

Em específico, as pesquisas sobre a tributação favorecida MPE que foram publicadas nos últimos anos abordam diversos temas. Segundo levantamento realizado por Folster *et al.* (2016), a maioria das publicações têm como foco os impactos dos tributos aos contribuintes, aspectos legais e carga tributária, somando 54% dos estudos analisados, vale destacar pesquisas realizadas por Lima *et al.* (2019), Boufleuer *et al.* (2018), Rosa *et al.* (2018) e Fecomércio (2017). Outras áreas, segundo a mesma pesquisa (FOSTER *et al.* 2016), são menos abordadas em periódicos contábeis, como obediência tributária, propostas tributárias, aproveitamento tributário e aspectos macroeconômicos da tributação, que somam apenas 13% dos estudos, cito estudos desenvolvidos por Conceição *et al.* (2019), Wilbert *et al.* (2015), Pessôa, Costa e Maccari (2016) e Pugliesi (2012). Contrapondo, estudos que buscam analisar a tributação ótima e eficiência econômica não superam 6% dos analisados.

Nessa linha, Paes (2014) desenvolve um estudo que procura avaliar a evolução da arrecadação do Simples Nacional e seu desempenho como política pública. Para isso, inicialmente, destaca a relevância das MPE na economia brasileira. Posteriormente, compara a realidade brasileira com as experiências internacionais. Avalia a evolução histórica do SN, especialmente no período de 2001 a 2010. Conclui que o regime resultou em elevado crescimento do número de MPE contempladas, e conseqüentemente do valor total arrecadado.

Outro estudo acerca da tributação ótima foi conduzido por Eloi (2018), onde foi avaliado em que medida o Simples Nacional é, atualmente, um regime adequado para solucionar os problemas das MPE brasileiras tomando por base as recomendações da OCDE. Fez uma análise do conteúdo os relatórios desenvolvidos pela OCDE, e a partir daí, pode comparar com a realidade nacional. Concluiu que há diversas recomendações que são deixadas de adotar no Brasil. Mas destaca que essas políticas teriam dificuldades de ser implementadas diante da realidade complexa do sistema tributário brasileiro.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Quanto a abordagem do problema o estudo é qualitativo. quanto aos seus objetivos é classificada como uma pesquisa descritiva pois busca descrever e comparar os principais entendimentos e soluções para o problema das MPE constante nos relatórios analisados.

No que se refere aos procedimentos técnicos utilizados, o estudo pode ser classificado como pesquisa documental, “esse tipo de pesquisa visa selecionar tratar e interpretar a informação bruta, buscando extrair dela algum sentido” (RAUPP; BEUREN, 2006). Desse modo, este estudo buscou selecionar os principais elementos dos estudos e compará-los e interpretá-los a luz da realidade atual brasileira.

Inicialmente, o presente estudo buscou identificar quais são as principais políticas adotadas e as recomendações internacionais. Para isso, foi realizada uma análise dos seguintes documentos: *Taxation of SMEs – Key Issues and Policy Considerations* (OCDE, 2009); *Taxation of Smes in OECD and G20 Countries* (2015); e “*SME taxation in Europe: an empirical study of applied corporate income taxation for SMEs compared to large enterprises*” (2015). Optou-se por analisar esses documentos pelos seus exaustivos estudos dos regimes adotados pelos países desenvolvidos e por serem referência nas políticas públicas de proteção as MPE.

Por outro lado, buscou-se compreender as propostas sugeridas pela Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil por meio dos seguintes documentos: *A Reforma Tributária Necessária: Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira* (ANFIP, 2018); e *A Reforma Tributária Necessária: Diagnóstico e Premissas* (ANFIP, 2018). Os dois relatórios tornaram-se referência no debate atual sobre a reforma tributária brasileira.

Por fim, foi realizada uma comparação entre o sistema tributário vigente, as recomendações emitidas pelos relatórios da OCDE e a proposta de reforma tributária pela ANFIP. Buscou com isso compreender em que nível essas últimas estão consonantes com as políticas adotadas nos países desenvolvidos.

Para análise dos dados, utilizou-se a análise de conteúdo (BARDIN, 2006), que busca descrever o conteúdo de uma mensagem ou documento. Para isso, buscou-se identificar nos documentos analisados: o objetivo geral; principais práticas nos países analisados; as principais críticas a essas práticas; e as sugestões de políticas públicas decorrente disso. Buscou-se aplicar as recomendações emitidas pela ANFIP sobre a legislação vigente, para ampliar a compreensão das políticas sugeridas.

4 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Primeiro, identificou-se as principais recomendações da PCEE e CPEE e, posteriormente, revisou-se as propostas da ANFIP. Por fim, as duas revisões foram confrontadas, levando em conta a realidade brasileira.

4.1 As recomendações da OCDE e do CPEE

A OCDE desenvolveu dois estudos que analisam quais são as principais medidas adotadas nos países membros para promover e fortalecer as MPE: i) O “*Taxation of SMEs – Key Issues and Policy Considerations*” e ii) “*Taxation of Smes in OECD and G20 Countries*”. Consonante, o CPEE publicou o “*SME taxation in Europe: An empirical study of applied corporate income taxation for SMEs compared to large enterprises*”. Os três estudos possuem como objetivo geral analisar como os diversos estados membros vêm realizando suas políticas de fomento as MPE, e disso, tirar recomendações gerais que poderão servir de referência para a formulação de uma política pública adequada para fomento das MPE. Ressalta-se que, apesar dos relatórios se proporem servir como guia, é necessário considerar as peculiaridades de cada país, limites e possibilidades na definição da política tributária ou das obrigações acessórias, considerando ainda medidas referentes à eficiência e as perdas de arrecadação (ELOI, 2018).

O relatório da OCDE (2009) aponta cautela na construção de uma solução para as MPE através da implementação de benefícios tributários. A organização ressalta que um regime diferenciado mal formulado pode gerar mais distorções do que busca mitigar. Os potenciais problemas estão relacionados em aumento da complexidade do sistema, haja vista a necessidade de integração do sistema de incentivo com o sistema comum. Também não há garantias de que os recursos economizados pelas MPE gerem os efeitos desejados inicialmente, além de possível diminuição da arrecadação.

A maioria dos países membros da OCDE optaram por um modelo de favorecimento às MPE **baseado na simplificação administrativa em detrimento de carga tributária mais baixa**. Os países diferem significativamente da forma pela qual fazem esse tipo de incentivo. Países como Reino Unido, Canadá, Japão, Áustria, Bélgica, México, Polônia e Espanha permitem que a **declaração das MPE seja apresentada de forma presumida**. Outra prática comum é a apresentação das declarações em **prazos mais dilatados**, prática adotada por países como Canadá, Eslováquia, Polônia, Bélgica, Espanha e República Tcheca, as MPE que exigem apresentação trimestral, consonante a Nova Zelândia, Irlanda e Dinamarca, aceitam declarações semestrais, já na Áustria, Austrália, Reino Unido e Suécia as declarações podem ser entregues apenas uma vez ao ano. Polônia, Estados Unidos, Reino Unido, Canadá e República Tcheca também apresentam facilidades em relação às contribuições de seguridade social, gerando facilidades na apresentação das declarações por meio eletrônico e prazos maiores (OCDE, 2015). Essas políticas buscam proporcionar custos de *compliance* mais baixos sem provocar aumentos exacerbados da complexidade do sistema tributário.

A OCDE é especialmente insistente nas críticas a um regime tributário genericamente aplicável a todas as MPE com base na receita bruta da sociedade. A organização acredita em regimes desenhados para encorajar resultados desejados como inovação, investimento e geração de empregos, envidando esforços nas atividades especialmente fragilizadas, ou aquelas causadoras de maior externalidades positivas. Isso porque **o sistema de receita bruta pode gerar sonegação para a continuidade no gozo do sistema, o que pode acabar causando “informalidade na formalidade”** (ELOI, 2018). A sugestão é que seja considerada a receita bruta apenas indiretamente, como a concessão de crédito subsidiado para aquisição de bens de capital até certo limite. Entre os países europeus, são comuns os incentivos diretamente ao P&D em detrimento de incentivos fiscais.

A União Europeia (UE) adota, por meio da Recomendação da Comissão Europeia 96/280/EC (COM, 1996), uma classificação das empresas que combina três critérios que precisam ser atendidos mutuamente, esses critérios estão relacionados ao número total de empregados, ao volume de negócios anuais e ao balanço total anual. Os critérios de classificação são apresentados no Quadro 2:

Quadro 2 – Definição de pequenas e médias empresas na União Europeia

Tamanho da Firma	Número de empregados	Faturamento	Balanço
Média	< 250	< € 50 milhões	< € 43 milhões
Pequena	< 50	< € 10 milhões	< € 10 milhões
Micro	< 10	< € 2 milhões	< € 2 milhões

Fonte: Comissão Europeia (COM, 1996).

Há também a adoção de um valor mínimo para o qual as empresas com faturamento inferior não estão sujeitas ao pagamento de impostos. Essa medida se restringe as empresas realmente pequenas, que normalmente iniciaram suas atividades recentemente e comumente possuem baixíssima lucratividade e altos custos administrativos (OCDE, 2009).

Para o CPEE, uma política para proteger as pequenas empresas deve levar em conta a **“transparência, eficiência e a neutralidade”** (CPEE, 2015). Isso deve ser buscado, primeiro, por um sistema de tributação que busque a simplicidade, resultando em **menores custos de compliance** para todos os agentes da economia, diminuindo aqueles custos exorbitantes sobre os pequenos, proporcionando um ambiente econômico adequado para todos. Ainda, sugere que administrar esses custos de *compliance* de forma pontual, em linha com a OCDE, como apresentação de declarações simplificadas ou com periodicidades mais altas. Cita, também, que o sistema tributário deve ser transparente, inclusive quanto aos incentivos fiscais, tanto para os empreendedores e investidores, que facilita a tomada de decisões por esses e, ainda, viabiliza a previsão das perdas de receita (CPEE, 2015). O regime deve, portanto, ter por escopo a prática desejável das empresas enquadradas. Focando em medidas que propiciem o maior investimento e em pesquisa e desenvolvimento (P&D), como sistemas de depreciação acelerada ou linhas de crédito específicas, posicionamento também alinhado com a OCDE.

De uma perspectiva geral, os estudos indicam que as melhores maneiras de incentivar as MPE são: um adequado sistema de aproveitamento de prejuízos; deduções ligadas à pesquisa e desenvolvimento (P&D); abatimentos vinculados a investimentos; um sistema tributário, no geral, funcional e, portanto, uma *compliance* tributária mais acessível. Tais medidas seriam mais importantes do que um ônus tributário reduzido (ELOI, 2018). Cabe destacar que os regimes de tributação favorecido variam significativamente entre os países europeus e membros da OCDE, e que mesmo para eles, a adoção em cada país das recomendações pode variar significativamente (CPEE, 2015).

4.2 Recomendações gerais da ANFIP

A ANFIF, no âmbito do projeto “A Reforma Tributária Solidária” publicou: i) “A Reforma Tributária Necessária: Diagnósticos e Premissas”, e ii) “A Reforma Tributária Necessária – Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira”, esse documento traz uma série de simulações, estimativas e recomendações gerais e específicas. O movimento envolve mais de 40 especialistas em tributação e conta com o apoio de diversas associações e organismos como por exemplo Associação Brasileira de Economia da Saúde (ABRES), do Conselho Federal de Economia (COFECON), do Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos (DIEESE), entre outros.

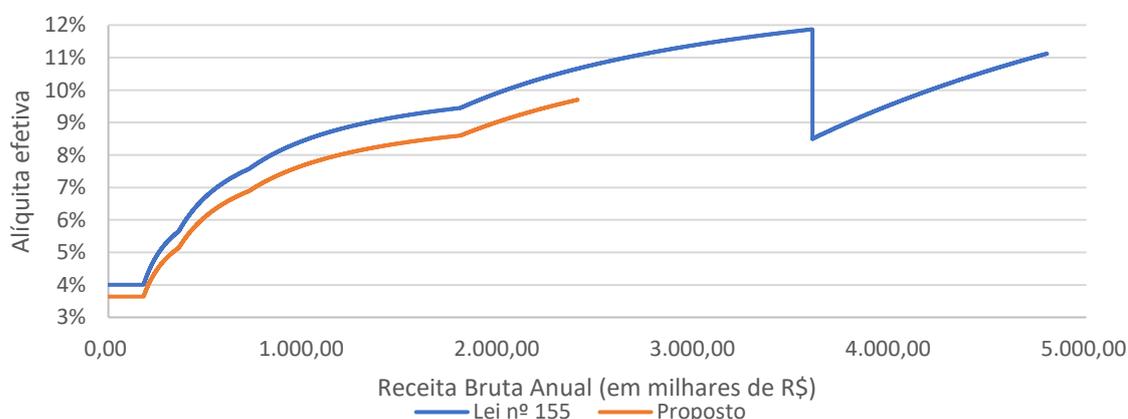
Da análise, concluiu-se que o sistema tributário brasileiro apresenta forte tendência regressiva, ao contrário do que prevê o estudo, que informa que o sistema tributário deveria buscar a justiça social, gerando distribuição de renda através de uma tributação progressiva. Assim fica claro que a **tributação brasileira é um mecanismo de concentração de renda, resultando em tributação proporcionalmente menor sobre as maiores rendas**. Isso porque a tributação com maior propensão de exercer a função de redistribuição, como os impostos sobre a renda e a propriedade, possui baixo grau de progressividade. A concepção do método do cálculo de progressividade, faz com que rapidamente se atinja a alíquota máxima, como no caso do Imposto de Renda, que ao atingir valores superiores a R\$ 4.664,68 já se aplica a maior alíquota (ANFIP, 2018a). Ainda, grande parte da renda e da propriedade não é tributada, como dividendos, heranças e doações.

Consonante a isso, outro elemento presente no sistema tributário brasileiro que o torna regressivo é a grande participação dos tributos indiretos na arrecadação total, em proporção a tributação direta. Os **tributos indiretos**, que incidem sobre o consumo, **penalizam proporcionalmente mais as menores rendas**. Evidências apontam que os 50% mais pobres da população brasileira tem despesas com o consumo de cerca de 122% da sua renda em comparação a 61% da renda para os 10% mais ricos (SANT'ANNA, AMBROZIO E MEIRELLES, 2011). No Brasil, a tributação sobre o consumo, é responsável por 49,7% da arrecadação total da união, estados e municípios, contra apenas 18,3% da arrecadação tem como base a renda, para os impostos sobre o patrimônio, o valor é 4,4%. Para a média dos países da OCDE, a tributação sobre o consumo é responsável apenas por 32,4%, sobre a renda 34,1% e sobre o patrimônio 5,5%. Para o Japão, o tributo sobre o consumo exerce apenas 21% da arrecadação total.

Portanto, as recomendações gerais apresentadas pela ANFIP partem do princípio de que se deve aumentar a progressividade da tributação brasileira. Para isso, a associação sugere a diminuição da tributação indireta (tributos que incidem sobre o consumo), e aumento das demais formas de tributação da riqueza: sobre a renda, lucros, patrimônio e heranças. Nesse sentido, as recomendações gerais da ANFIP para o Simples Nacional são: i) isenção (ou não incidência) de tributos sobre a renda – referente ao IRPJ e à CSLL; ii) limite do faturamento anual para opção pelo regime seja reduzido dos R\$ 4,8 milhões para R\$ 2,4 milhões.

Com o intuito de melhor compreender o impacto sobre a estrutura do Simples ao aplicar as recomendações genérica da ANFIP, foi realizada uma simulação na tabela de alíquotas e partilha para o Anexo I - Comércio. No Gráfico 2 pode-se observar a progressividade das alíquotas efetivas aplicadas sobre a receita bruta da empresa, pondo em perspectiva a situação atual – implementada pela Lei nº 155/2016, e a projeção para a proposta apresentada pela ANFIP.

Gráfico 2 – Comparação alíquota efetivo (Anexo I - Comércio)



Fonte: Elaborado com base na pesquisa (2020).

Os dados referentes aos anexos II à V da Lei nº 155/2016, podem ser observados na Figura 1.

Figura 1 – Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Anexo II à V



Fonte: Dados da pesquisa com base em Brasil (2016)

A aplicação das recomendações da ANFIP sobre o Simples Nacional resulta em uma diminuição da arrecadação total de tributos nessa modalidade. O próprio documento estima que serão deixados de arrecadar um total de 25 milhões de reais ao ano, tendo como base os valores de 2015. A proposta sugere que essa diminuição de arrecadação seja compensada pela criação de outros tributos, como sobre as heranças e dividendos, ou aumento da alíquota de tributos já existentes, como o Imposto de Renda.

A ANFIP aponta como elemento norteador da reforma tributária a simplificação do complexo sistema tributário vigente no Brasil atualmente. A redução da complexidade é tarefa necessária e urgente em um “sistema caótico, ultrapassado e oneroso” (ANFIP, 2018a). O relatório cita que há a possibilidade de existência de até 5.570 legislações municipais, 27 legislações estaduais e ainda a legislação federal normatizando os tributos sobre suas responsabilidades. Em termos sintéticos, o que se propôs foi a criação de um Imposto sobre Valor Adicionado (IVA), em substituição dos seguintes tributos federais: Contribuição para o

Financiamento da Seguridade Social (Cofins); Contribuição para o Programa de Integração Social e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep); Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a Importação e a Comercialização de Combustíveis (Cide); Contribuição Social do Salário-educação; e Contribuição Social do Lucro Líquido (CSLL-Lucro Líquido), incorporada ao Imposto sobre Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ). Também foi proposto a desoneração da folha de contribuição dos empregadores para previdência social e a unificação nacional da legislação do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), resolvendo o problema da “guerra fiscal” (ANFIP, 2008b)

4.3 Nível de aderência entre os estudos

Como principal crítica ao Simples Nacional, a ANFIP destaca o seu caráter de tributo sobre o consumo. Pelo fato de que o tributo cobrado que tem como base o faturamento total da empresa, acaba sendo facilmente transferido para os preços. Resulta disso que o SN acaba por transformar toda a tributação que recai sobre a empresa como um tributo sobre o consumo. Isso se dá, pois, a mesma alíquota aplicada sobre a receita total pode ser entendida como aplicada ao preço individual de cada produto vendido pela empresa. O que acontece na prática é que o gestor entende que do preço do produto vendido necessita de um acréscimo igual ao valor da alíquota paga ao SN para custear a tributação. Isso é agravado, em particular, por transformar o IRPJ – que é tido como fundamental ferramenta de distribuição de renda – em um imposto sobre o consumo. Portanto, esse formato de tributação acaba por agravar o caráter regressivo da tributação brasileira.

Propõe-se, portanto, a reestruturação da tributação sobre a renda das pessoas jurídicas de forma a promover uma maior desoneração das pequenas e médias empresas. A tributação da renda para as empresas optantes do Simples se daria apenas por ocasião da distribuição dos lucros, deixando de compor os tributos abarcados pelo Simples Nacional. A redistribuição de bases de incidência da tributação também trará vantagens para mais de 70% das empresas, que terão suas alíquotas efetivas diminuídas, pela isenção ou não incidência do IRPJ e CSLL.

Essa proposta vai ao encontro das principais recomendações apresentadas pelos relatórios da OCDE, pois na maioria dos países integrantes a tributação sobre os lucros das empresas não foi substituída, o que se buscou, na verdade, é proporcionar mecanismos que facilitam o cálculo, ou mesmo a estimação desses lucros por parte das MPE, de forma a não onerar de forma tão intensa os custos de *compliance*. Portanto, o que se nota é uma proposta que minimiza a forma de tributação adotada pelo Brasil, baseada apenas no faturamento bruto (modelo atual) e aplica parte da tributação sobre os lucros da empresa.

Em relação a segunda recomendação, que propõe a diminuição do limite superior para o enquadramento das pequenas empresas de R\$ 4,8 milhões para R\$ 2,4 milhões parece se afastar da prática internacional. Em primeiro, por diminuir mais o limite anterior que já era abaixo do adotado pelos países europeus. Em segundo, por manter como critério único o faturamento da empresa, enquanto a prática internacional contraindica o modelo de tributação única baseada no faturamento da empresa. O modelo adotado pela união europeia é, como visto, baseado em ao menos três fatores que devem ser atendidos simultaneamente: o número de empregados (inferior a 50), o volume de negócios anual (inferior a 10 milhões de euros) e o balanço total anual (inferior também a 10 milhões de euros) (CPEE, 2015). Entretanto destaca-se que o limite para enquadramento no Simples Nacional é muito superior ao do que é adotado nos demais países latino-americanos.

O Quadro 3, resume as práticas atuais do Simples Nacional em relação as principais recomendações gerais da OCDE e as propostas da ANFIP.

Quadro 3 – Comparação Simples Nacional X Recomendações OCDE X Recomendações ANFIP

Simples Nacional	Recomendações OCDE	Recomendações ANFIP
Enquadramento baseado unicamente na receita bruta anual.	Enquadramento baseado em critérios múltiplos: receita bruta anual, número de empregados e balanço patrimonial	Enquadramento baseado unicamente na receita bruta anual.
Limite máximo para o enquadramento de R\$ 4,8 mil de faturamento anual.	Limite máximo para enquadramento de 250 empregados, € 50 milhões de faturamento anual e € 43 milhões de balanço total anual.	Limite máximo para o enquadramento de R\$ 2,4 mil de faturamento anual.
Agrupamento dos impostos diretos e indiretos	Tratamento separado para impostos diretos e indiretos	Tratamento separado para impostos diretos e indiretos
Aumento da arrecadação, resultante da redução da informalidade	Risco de perda de arrecadação	Previsão da redução da arrecadação em R\$ 25 milhões.
Aumento da complexidade do sistema tributário nacional, haja vista os custos de integração entre os diferentes regimes	Simplificação do sistema tributário nacional, capaz de proporcionar custos de <i>compliance</i> mais acessíveis a todos	Propõe diversas simplificações do sistema tributário nacional como a unificação de tributos (criação do imposto sobre valor agregado - IVA); unificação do regime de Lucro Presumido e Lucro Real
Redução dos custos de <i>compliance</i> através de cobrança de alíquota única sobre a receita bruta	Focar na redução dos custos de <i>compliance</i> sobre as micro e pequenas empresas	-
Regime genérico discriminado por categorias abrangentes (comércio, indústria e serviços)	Focar nas atividades especialmente fragilizadas e potenciais causadores de externalidades.	-
Não há ferramentas de aproveitamento de prejuízo	Sistema capaz de aproveitamento de prejuízos e crédito tributário	-
Estímulo ao investimento através do Investidor-Anjo.	Deduções relacionadas a investimentos	-
Não há deduções de relacionadas a Pesquisa e Desenvolvimento (P&D)	Deduções relacionadas a Pesquisa e Desenvolvimento (P&D)	-
Modelo baseado na redução do ônus tributário	Não focar apenas na redução do ônus tributário	-
Alto nível de adesão ao sistema. Diminuição da informalidade	Risco de Ineficiência aos fins propostos	-
O Simples Nacional possui portal dedicado com informações atualizadas	Regime tributário transparente	-

Fonte: Elaborado com base na pesquisa (2020).

As propostas da ANFIP, portanto, parecem por um lado minimizar as falhas do sistema tributário brasileiro no que diz respeito a alta regressividade da tributação brasileira, por outro, aproximar o Simples Nacional da prática internacional, apesar de que de forma sutil. O que se nota são propostas tímidas de alterações no sistema de favorecimento às MPE, deixando de abarcar diversas sugestões e práticas internacionais relativamente estabelecidas, como visto na segunda parte deste estudo.

5 CONCLUSÃO E CONTRIBUIÇÕES

É inegável a relevância das MPE no processo produtivo dos países ocidentais, seja pela elevada quantidade de empresas constituídas, seja pela sua significativa participação na produção total, ou mesmo pela capacidade de geração de emprego e inclusão social. É evidente,

também, as peculiaridades desse tipo de associação, e a necessidade de um tratamento específico por parte do Estado que possa, por um lado, minimizar as dificuldades inerentes ao tamanho e, por outro, potencializar as externalidades positivas proporcionadas por elas.

A solução encontrada pela maioria dos países da OCDE e países latino-americanos foi a construção de um sistema tributário e administrativo que favorece esse grupo. Entretanto, não há uma resposta definitiva de como deve ser esse tratamento, tendo, cada país adotado soluções distintas. Nem mesmo o conceito de o que pode ser considerada MPE é universal. Diante dessa pluralidade de soluções, o Brasil desenvolveu seu próprio sistema de tratamento dispensado e tratamento favorecido às nossas MPE, concretizada pelo Simples Nacional. Apesar de bastante elogiado pelos avanços na formalização, o Simples Nacional, como se constitui hoje, se afasta significativamente do que vem sendo praticado em diversos outros países.

O presente trabalho buscou revisar as principais práticas internacionais, em especial as recomendações emanadas pelos relatórios da OCDE e da UE, além de revisar as principais críticas de autores nacionais, para que, através dessa óptica, possa avaliar as propostas apresentadas pela ANFIP, em 2018, para a reforma do sistema tributário nacional. O projeto “Reforma tributária necessária” (ANFIP) se tornou, desde sua publicação, referência no debate sobre qual modelo tributário o Brasil deve adotar. Disso, objetivou-se, analisar em que nível as propostas da ANFIP aderem àquelas recomendações internacionais. Colocar essas recomendações em perspectiva contribui para avançar na modernização do sistema tributário, especialmente no que tange ao favorecimento empregado às MPE, que vem sendo destacados por diversos autores, como Eloi (2018) e Paes (2018), como sendo generalista no enquadramento, e pouco efetivo no tratamento das peculiaridades e dificuldades de cada setor.

Assim, observou-se que as propostas da ANFIP focam principalmente em mitigar a progressividade do sistema tributário. Para a associação, o Brasil tem a maior parte da sua arrecadação baseada na tributação indireta, diferente do que se vê nos países de referência. A reforma tributária necessária deve, então, transferir a arrecadação dos tributos indiretos para os diretos. O Simples Nacional é agravante desse cenário, pois reuni tributos sobre o consumo (ICMS e ISS) e sobre a renda (IRPJ) e gera uma única alíquota que é aplicada sobre a receita total da empresa. O que acaba transformando os impostos que seriam sobre a renda, para o consumo, pela facilidade que os empresários têm de transpor as alíquotas para os preços.

Evidenciou-se que, embora a proposta da ANFIP para o Simples Nacional atenda em partes as recomendações propostas pela OCDE, é necessário caminhar para uma tributação que não seja unicamente baseada no tamanho. Por outro, a associação propõe apenas a redução do limite superior para o enquadramento das empresas no regime diferenciado, porém o que é praticado nos países membros da OCDE é a adoção de um critério misto, que analisa simultaneamente o volume de negócio, o número de empregados e o patrimônio da empresa. Além do mais a proposta se mostra tímida quanto aos incentivos direcionados às empresas mais inovadoras ou com maiores gastos em P&D.

O presente estudo limitou-se apenas a compreender as principais recomendações apresentadas pela OCDE e revisar a literatura nacional a fim de avançar na proposta tributária apresentada pela ANFIP, destacando o que vai de encontro as recomendações daqueles e o que ficou de fora da proposta. Cabe destacar que o modelo adotado por aqueles países não é uma forma pronta que possa ser transposta para nossas terras, mas apenas uma referência do que pode ser empregado aqui. Precisamos desenvolver a legislação que melhor se adeque as peculiaridades e demandas da nossa economia. Há pela frente um amadurecimento do debate sobre quais são os melhores mecanismos de incentivar os pequenos e quais os modelos e formatos legais que devem ser adotados para tornar prático esses mecanismos.

REFERÊNCIAS

ANFIP - Associação Nacional dos Auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil. **A Reforma Tributária Necessária: diagnósticos e premissas.** Diagnósticos e Premissas. Brasília: ANFIP, Associação Nacional dos Auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil e Fenafisco, Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital, 2018a.

ANFIP - Associação Nacional dos Auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil. **A Reforma Tributária Necessária: Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira.** Diagnósticos e Premissas. Brasília: ANFIP, Associação Nacional dos Auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil e Fenafisco, Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital, 2018b.

BARDIN, L. **Análise de Conteúdo.** Lisboa: Edições 70, 2006

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática.** Teoria e Prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006. Cap. 3. p. 76-97.

BOUFLEUER, Jhennifer Poliana Bianchessi. *et al.* Análise Tributária no Regime Simples Nacional com as Alterações Propostas pela Lei Complementar nº 155/2016. **Revista de Auditoria Governança e Contabilidade**, v. 6, n. 22, p. 165-179, 2018.

BRASIL. CONSTITUIÇÃO (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Planalto, Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 13 mar. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006.** Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; aprovad. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 13 mar. 2020.

BRASIL. **Lei Complementar nº 155 de 27 de outubro de 2016.** Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006; aprovad. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp155.htm. Acesso em: 13 mar. 2020.

BRASIL. **Lei nº 9.317 de 5 de dezembro de 1996.** Dispões sobre o regime tributário das microempresas e da empresa de pequeno porte; aprovad. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9317.htm. Acesso em: 13 mar. 2020.

CÉSAR, Rogério. **Reflexos Tributários da atualização do Simples Nacional para 2018.** Portal Contábeis. (2017).

COM – COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES. **Report From The Commission To The Council And The European Parliament:** on the Use of Administrative Cooperation Arrangements in the Fight Against VAT Fraud. Brussels. 2004.

COM – COMISSÃO DAS COMUNIDADES EUROPEIAS. **Recomendação da Comissão:** Relativa à Definição de Pequenas e Médias Empresas. 1996.

CONCEIÇÃO, O. C., SARAIVA, M. V., TERNUS, C. H., MORAES, G. I. O Impacto do Simples na Economia Brasileira: evidências de um modelo de equilíbrio geral computável. **Revista de Administração Unimep**, v. 17 n. 2 ed. especial maio/ago. 2019.

ELOI, Paula Coutinho. O Simples Nacional: uma análise crítica do desenho geral do regime simplificado a partir das considerações da organização para a cooperação e desenvolvimento econômico: OCDE e do centro para pesquisa europeia econômica – CPEE. **Revista de Direito Internacional e Tributário**, Brasília, v. 2, n. 13, p. 273-324, dez. 2018.

FECOMÉRIO. **Mudanças no Simples Nacional (Lei Complementar 155/2016)**. Fecomério – MG, 2017.

FOLSTER, A.; DA SILVEIRA, T.; FERREIRA, L.; LUNKES, R. Pesquisa Empírica em Contabilidade Tributária: um panorama das pesquisas tributárias no Brasil. **REUNIR Revista de Administração Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 6, n. 2, p. 1-16, set. 2016.

HAULY, Luiz Carlos. História do Simples Nacional. **Cadernos FGV Projetos: 10 Anos do Simples Nacional, Rio de Janeiro**, n. 29, p. 44-61, dez. 2016.

IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. **Empresas gastam 1.958 horas e R\$ 60 bilhões por ano para vencer burocracia tributária, apontam pesquisas**. 2017. Disponível em: <https://ibpt.com.br/noticia/2627/Empresas-gastam-1-958-horas-e-R-60-bilhoes-por-ano-para-vencer-burocracia-tributaria-apontam-pesquisas>. Acesso em: 05 fev. 2020.

LIMA, Mateus José Flauzino; SANTOS, Geovane Camilo; PARANAIBA, Alexandre Carvalho. Análise das Mudanças Ocasionalizadas na Tributação das Empresas Optantes pelo Simples Nacional. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 13, n. 1, p. 32-50, mai. 2019.

MAIA, A. F. DA SI. **Inovação em Micro e Pequenas Empresas: Uma análise do Caso brasileiro**. Universidade Federal de Uberlândia, 2012.

MÁRQUEZ, M., BARREIX, A., VILLELA, L. **Recomendaciones y mejores prácticas para la tributación de PYMES en Latinoamérica**. Banco Interamericano de Desenvolvimento – BID, 2005.

MASSAD, Anselmo. **Novo limite do Simples Nacional aprovado: o que muda a partir de 2018**. 2017.

MIRRLEES, J. *et al.* **Small Business Taxation**. In: ADAM, S.; BOND, S. (Eds.). *Tax by Design*. Oxford University Press, 2011.

MIRRLEES, J.; ADAM, S.; BESLEY, T.; BLUNDELL, R.; BOND, S.; CHOTE, R.; GAMMIE, M.; JOHNSON, P.; MYLES, G.; POTERBA, J. (Eds.). **Tax by design: The Mirrlees review**. Oxford University Press for Institute of Fiscal Studies, 2010.

OECD. **Taxation of SMEs – Key Issues and Policy Considerations – No. 18**. Paris: OECD Publishing, 2009.

OECD. **Taxation of Smes in OECD and G20 Countries**. OECD Tax Policy Studies. Ed. 23. Paris: OECD Publishing, 2015.

PAES, Nelson Leitão. Reflexos do Simples Nacional no emprego e na formalização do mercado de trabalho no Brasil. **Economia Sociedade e Território**, v. 15, n. 49, p. 639-663, set. 2015.

PAES, Nelson Leitão. Simples Nacional no Brasil: o difícil balanço entre estímulos às pequenas empresas e aos gastos tributários. **Nova Economia**, Belo Horizonte, v. 3, n. 24, p. 541-554, dez. 2014.

PÊGAS, Paulo Henrique. Manual de Contabilidade Tributária. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

PESSÔA, Leonel Cesarino; COSTA, Giovane da; MACCARI, Emerson Antonio. As micro e pequenas empresas, o Simples Nacional e o problema dos créditos de ICMS. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 12, n. 2, p. 345-363, ago. 2016.

PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

POHLMANN, Marcelo Coletto; IUDÍCIBUS, Sérgio De. Classificação da Pesquisa Tributária: uma abordagem interdisciplinar. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v. 25, n. 3, p. 57-71, 11 ago. 2006.

PUGLIESI, Fábio. A incompatibilidade da substituição tributária do ICMS com a opção pelo Simples Nacional. **Sequência**, Florianópolis, n. 64, p. 285-306, jul. 2012.

ROSA, Aline Caitano da. *et al.* Simples Nacional – um estudo exploratório com relação às mudanças de cálculo dos tributos, implementado pela lei complementar 155/2016. **II Encontro Internacional de Gestão, Desenvolvimento e Inovação (EIGEDIN)**, v. 2 n. 1, 2018.

SANT'ANNA, André Albuquerque. AMBROZIO, Antonio Marcos Hoelz. MEIRELLES, Beatriz Barbosa. Redistribuição de Renda e a Recuperação do Mercado de Trabalho Brasileiro. **Visão do Desenvolvimento**, n. 85, set. 2010.

SEBRAE SP - Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas de São Paulo. **Panorama dos Pequenos Negócios**. 2017. Disponível em:

https://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/UFs/SP/Pesquisas/Panorama_dos_Pequenos_Negocios_2018_AF.pdf. Acesso em: 13 mar. 2020.

SEBRAE - Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. **Participação das Micro e Pequenas Empresas na Economia Brasileira**. 2018. Disponível em:

<https://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Estudos%20e%20Pesquisas/Participacao%20das%20micro%20e%20pequenas%20empresas.pdf>. Acesso em: 13 mar. 2020.

CPEE - Centre For European Economic Research. **SME taxation in Europe: an empirical study of applied corporate income taxation for SMEs compared to large enterprises**. CIP Programme. Luxemburgo: Publications Office of the European Union, 2015.

WILBERT, Marcelo Driemeyer; ALCÂNTARA, Lucas Teles de; SERRANO, André Luiz Marques. Impactos do Simples na Sociedade: uma análise da arrecadação e dos empregos gerados pelas microempresas, empresas de pequeno porte e pelos microempreendedores individuais. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 14, n. 42, p. 55-69, ago. 2015.