

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.

THE NATIONAL "SIMPLE": A CRITICAL ANALYSIS OF THE GENERAL DESIGN OF THE SIMPLIFIED REGIME FROM THE CONSIDERATIONS OF THE ORGANIZATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT: OECD AND THE CENTER FOR EUROPEAN ECONOMIC RESEARCH - CPEE.

Pilar de Souza e Paula Coutinho Eloi*

RESUMO: A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE produziu dois documentos focados na tributação das micro e pequenas empresas "Taxation of SMEs – Key Issues and Policy Considerations" e o "Taxation of Smes in OECD and G20 Countries". No mesmo sentido, o Centro para Pesquisa Econômica Europeia realizou pesquisa empírica sobre a tributação da renda das SMES, denominado "SME taxation in Europe: An empirical study of applied corporate income taxation for SMEs compared to large enterprises". O presente artigo tem por objeto analisar em que medida os fundamentos reconhecidos acima e as recomendações realizadas por tais entidades são adotadas no Brasil, além de adequados ou não às peculiaridades da realidade econômica e social do Brasil, comparando-os com o Regime Especial Unificado

Artigo recebido em 07 de agosto de 2018.

Artigo aceito em 03 de janeiro de 2019

* Doutoranda em Direito Tributário pela Puc Minas. Coordenadora da Pós Graduação Lato Sensu em Direito Tributário do IEC/PUC Minas. Professora na Graduação e na Pós Graduação presencial e virtual de Direito Tributário, Econômico e Financeiro da PUC Minas. Pesquisadora do N.E.T.E. - Núcleo de Estudos em Tributação e Empreendedorismo. Mestre em Direito Público em 2014 (PUCMINAS). Pós graduada em Direito Empresarial (PUCMINAS, 2011). Graduação em Direito pela UFMG (2009). Conselheira do Conselho Administrativo de Recursos Tributários - CART de Belo Horizonte. Advogada com atuação em Direito Tributário e Administrativo. E-mail: pilarcoutinho@gmail.com

de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional; tributação das micro e pequenas empresas;

Palavras-chave: OCDE; Simples Nacional; tributação das micro e pequenas empresas; CPEE.

ABSTRACT: The Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) produced two documents focused on micro and small enterprises taxation: "Taxation of SMEs - Key Issues and Policy Considerations" and the "Taxation of Smes in OECD and G20 Countries". From a similar stand point, the Center for European Economic Research conducted empirical research on SMES taxation, called "SME taxation in Europe: an empirical study of applied corporate income taxation for SMEs compared to large enterprises". The purpose of this article is to analyze the extent to which the perspectives recognized above and the recommendations made by such entities are (or not) adopted in Brazil, as well as whether or not they fit the peculiarities of Brazil's economic and social reality, comparing them with the Taxes and Contributions Special and Unified Collection Regime for Micro and Small Enterprises, known as Simples Nacional

Keywords: OECD; National "SIMPLE"; taxation of micro and small enterprises; CPEE.

SUMÁRIO: 1 INTRODUÇÃO; 2. UMA SÍNTESE DAS RECOMENDAÇÕES GENÉRICAS DA OCDE E DO CEER. 3. TRATAMENTO DIFERENCIADO TRIBUTÁRIO DAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. POR QUE SIM? POR QUE NÃO? AS MOTIVAÇÕES E RISCOS DO TRATAMENTO DIFERENCIADO DAS SMES ESTÃO PRESENTES NO BRASIL? 4. COMPARAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL E O REGIME TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO DAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS RECOMENDADO PELAS OCDE E PELA CPEE; 5 CONCLUSÕES: O SIMPLES NA BALANÇA; 6. REFERÊNCIAS

1. INTRODUÇÃO

É lugar comum reconhecer que as Micro e Pequenas Empresas – MPE são relevantes à economia, especialmente no que toca ao seu grau de empregabilidade, potencial inovador, participação no produto interno bruto etc. Também é usual defender a necessidade de um sistema jurídico às mesmas adequado e culpar o sistema tributário pelas suas altas taxas de mortalidade. Seja

pela relevância econômica que possuem, seja pela sua fragilidade, é reconhecida na Constituição Federal a necessidade de um tratamento diferenciado, inclusive tributário, às mesmas direcionado (art. 170, 179, 146, inc. III, alínea "d"). Mas, qual será esse regime adequado? Em matéria tributária, apenas exige-se que o tratamento diferenciado e favorecido abranja o ICMS (art. 155, inc. II) e a contribuição social do empregador bem como da empresa (art. 195, I)¹. O que mais deve ser feito?

Esse não é um desafio exclusivamente brasileiro. A definição do regime jurídico adequado às micro e pequenas empresas tem sido objeto de estudos da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE². Dentro desse escopo, a entidade produziu dois importantes documentos: o "*Taxation of SMEs – Key Issues and Policy Considerations*"³ e o "*Taxation of Smes in OECD and G20 Countries*"^{4,5}.

Os objetivos dos dois estudos são similares: realizar um "exame da influência dos sistemas tributários em vários dos desafios enfrentados pelas SMES

¹ 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: 10 nov. 2017.

² Também conhecida como OECD, considerando-se a sigla em inglês. A sigla foi mantida em seu formato em inglês para fins de referências quando o original está nessa língua.

³ Estudo realizado pelo "Working Party on Tax Policy Analysis and Tax Statistics" do "OECD Committee on Fiscal Affairs", e pelo "Working Party on SMEs and Entrepreneurship of the Committee on Industry, Innovation and Entrepreneurship". com base em questionário aplicada a países da OECD em 2006.

⁴ OECD. **Taxation of SMEs – Key Issues and Policy Considerations – No. 18**. Paris: OECD Publishing, 2009.

⁵ OECD. **Taxation of Smes in OECD and G20 Countries**. OECD Tax Policy Studies. 23. ed. Paris: OCED Publishing, 2015.

– *Small and Medium-Size Enterprises*⁶, incluindo a decisão relativa a sua criação, forma e crescimento”⁷.

Em sentido similar, o Centro para Pesquisa Econômica Europeia realizou pesquisa empírica sobre a tributação da renda das SMES, denominado “*SME taxation in Europe: An empirical study of applied corporate income taxation for SMEs compared to large enterprises*”⁸. O presente artigo se embasa, especialmente, nas orientações contidas nesses três documentos, a considerar a relevância de tais instituições globalmente e o caráter técnico de suas recomendações, para verificar se a legislação brasileira os observa e se poderia/deveria os observar.

Uma primeira etapa dos estudos da OCDE se deu, justamente, no debate sobre os pressupostos normalmente levantados para legitimar o tratamento diferenciado das SMES e, posteriormente, se tais pressupostos seriam suficientes para justificar um tratamento tributário diferenciado. Assim, uma indagação essencial dos trabalhos em questão é: um regime tributário diferenciado é apto a resolver as questões enfrentadas pelas SMES cuja solução, geralmente, é imposta ao sistema tributário?

A intenção inicial do presente trabalho é realizar as mesmas perguntas quanto ao sistema tributário brasileiro, a considerar, especialmente, que o Brasil foi convidado a participar do segundo relatório, mas, em várias situações não encaminhou as informações necessárias para que seus dados constassem nas

⁶ Nesse trabalho, utilizou-se a expressão SMES para identificar as micro e pequenas empresas de uma perspectiva ampla, sem um sentido legal próprio, e MPE para fins de indicação do entidades sujeitas ao tratamento diferenciado reconhecido na LC n.º 123/2006.

⁷ OECD. **Taxation of Smes in OECD and G20 Countries**. *OECD Tax Policy Studies*. 23. ed. Paris: OCED Publishing, 2015, p. 3.

⁸ CENTRE FOR EUROPEAN ECONOMIC RESEARCH; VALDANI VICARI & ASSOCIATI SRL. *SME taxation in Europe: An empirical study of applied corporate income taxation for SMEs compared to large enterprises*. CIP Programme 186/PP/ENT/CIP/12/F/S01C24. Luxemburgo: Publications Office of the European Union, 2015.

estatísticas e sugestões levantadas. Será o Simples Nacional instrumento adequado a resolver os pressupostos econômicos que geralmente justificam o sistema tributário diferenciado para as micro e pequenas empresas?

O método proposto de pesquisa se dá pela análise dos relatórios supracitados, inclusive com a respectiva tradução. Posteriormente, realizar-se-á uma análise a partir de estudos econômicos brasileiros, verificando se os pressupostos validados para o tratamento diferenciado das SMES naqueles trabalhos estrangeiros também se encontram presentes no Brasil. Por fim, a partir das genéricas orientações dadas sobre as formas de solução dos problemas das SMES (tributários ou não) por meio de mecanismos tributários (ou não), o artigo pretende realizar comparações com o Simples Nacional. Além disso, buscar-se-á identificar eventuais peculiaridades da realidade econômica e social do Brasil que justificam a não aplicação das conclusões da OCDE na realidade nacional.

Em suma: será o Simples Nacional um regime adequado a solucionar os problemas das SMEs (brasileiras) a partir das considerações da OCDE?

2. UMA SÍNTESE DAS RECOMENDAÇÕES GENÉRICAS DA OCDE E DO CEER.

Os relatórios da OCDE levam à desconstrução de uma perspectiva de que as SMES, por serem SMES, obrigatoriamente, carecem e necessitam de um tratamento tributário diferenciado. Desconstroem o papel do Direito Tributário como, necessariamente, um mecanismo de equilíbrio entre as inegáveis (mas nem sempre generalizáveis) externalidades positivas das SMES e, de outro lado, as também inegáveis, falhas de mercado e de governo que atingem, especialmente as SMES. Extraí-se dos relatórios a necessidade de cautela na definição de regimes diferenciados para SMES e, ainda, a necessidade de

sopesamento de custo/benefício nesses desenhos.^{9, 10}

Reconhece-se a necessidade de considerar 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.

Indicam que medidas adequadas a um certo grupo de empresas não necessariamente se aplicam a todas. E que, por outro lado, definir o critério de distinção entre os grupos pode ser essencialmente inexato e complicado. O relatório aponta que tais dificuldades não devem ser impeditivas à concessão de incentivos fiscais às SMES especialmente impactadas pelo ônus tributário¹¹, mas na medida em que especialmente impactadas. Tal, no entanto, não impedirá certas distorções, algumas perdas de eficiência na arrecadação, assim como arranjos realizados pelos contribuintes para melhor gozar de qualquer tratamento diferenciado eventualmente concedido.¹²

A OCDE também indica que, uma vez que se inicie a concessão de incentivos fiscais a dado grupo, os Governos estarão sujeitos a mais e mais *lobbies*, distorcendo as intenções iniciais do programa, aumentando a sua abrangência, sem que tal seja necessariamente uma adequação às peculiaridades das entidades incentivadas, mas uma aplicação de uma certa dose de *birra* fiscal, já que os pressupostos para o tratamento desigual não estariam presentes¹³.

⁹ OECD. **Taxation of Smes in OECD and G20 Countries**. OECD Tax Policy Studies. 23. ed. Paris: OCED Publishing, 2015.

¹⁰ OECD. **Taxation of SMEs – Key Issues and Policy Considerations – No. 18**. Paris: OECD Publishing, 2009.

¹¹ Ibid., 2009, p. 15.

¹² OECD. **Taxation of SMEs – Key Issues and Policy Considerations – No. 18**. Paris: OECD Publishing, 2009, p. 97/98.

¹³ Nesse sentido, quando o Simples Federal estava vigente, levantou-se que a sua principal finalidade seria promover a saída dos agentes produtivos da informalidade por meio de um regime tributário a estes direcionados. Essa foi a base, inclusive, utilizada pelo STF no julgamento da ADI 1643 de relatoria do Ministro Maurício Corrêa, julgada em 2003, no qual se debateu a

Recomenda-se, portanto, tomar cuidado e criar incentivos fiscais o mais próximo possível da “medida” do problema das SMES, para os tornar defensáveis, mas, também, para que haja justificativas realistas para os tratamentos desiguais (maior fragilidade econômica, setor da economia cuja atividade deva ser estimulada, incentivo a inovação etc).

A complexidade das soluções para as SMES, além e dentro do sistema tributário, é indicada a todo tempo pelos estudos da OCDE e por outros autores pesquisados considerando a interação entre o sistema jurídico e o econômico.¹⁴

¹⁵, ¹⁶, ¹⁷ Não há resposta perfeita para a adequação do sistema tributário às peculiaridades das SMES!

As conclusões indicam ainda os riscos da excessiva confiança no tratamento jurídico tributário para solucionar tais problemas. Apontam que as alterações legais podem gerar perdas de eficiência, aumento da complexidade, dos gastos com *compliance*, o que leva à necessidade de um monitoramento do impacto das alterações legais. Apontam para riscos de perda de arrecadação e a

aplicação da isonomia na definição das atividades sujeitas (ou não) ao Simples:“(...)não sofrem impacto do domínio de mercado pelas grandes empresas; não se encontram, de modo substancial, inseridas no contexto da economia informal; em razão do preparo científico, técnico e profissional dos seus sócios estão em condições de disputar o mercado de trabalho, sem assistência do Estado; não constituiriam, em satisfatória escala, fonte de geração de emprego, caso lhes fosse permitido optar pelo Simples Nacional” (BRASIL, STF. ADI 1643, relator Ministro Maurício Corrêa) .

É interessante notar que essa perspectiva, presente em julgamento sobre o Simples Federal, pai e primeiro molde do Simples Nacional, acabou sendo alterada ao longo dos anos. Deveras, recentemente, a LC n.º 147/2014 alterou a legislação para aceitar a inclusão de sociedades liberais (art. 17, inc. XI da LC n.º 123/2006 revogado pela LC n.º 147/2014).

¹⁴ CENTRE FOR EUROPEAN ECONOMIC RESEARCH; VALDANI VICARI & ASSOCIATI SRL. **SME taxation in Europe**: An empirical study of applied corporate income taxation for SMEs compared to large enterprises. CIP Programme 186/PP/ENT/CIP/12/F/S01C24. Luxemburgo: Publications Office of the European Union, 2015.

¹⁵ MIRRLEES, J. et al. Small Business Taxation. In: ADAM, S.; BOND, S. (Eds.). . **Tax by Design**. [s.l.] Oxford University Press, 2011. p. 451–469.

¹⁶ OECD. **Taxation of SMEs – Key Issues and Policy Considerations – No. 18**. Paris: OECD Publishing, 2009.

¹⁷ OECD. **Taxation of Smes in OECD and G20 Countries**. OECD Tax Policy Studies. 23. ed. Paris: OCED Publishing, 2015.

necessidade de se atentar às peculiaridades de cada tipo de SMES para a criação de um regime tributário diferenciado.¹⁸

Assim, pode-se indicar, em suma, que os principais riscos indicados quanto à criação de regimes tributários diferenciados / incentivos fiscais direcionados especificamente às SMES se referem a: (i) potencial aumento da complexidade, haja vista a necessidade de interação do sistema “comum” de tributação com o tratamento diferenciado, a exigência de verificação do preenchimento dos requisitos para esse gozo, a *compliance* envolvida na gestão desse regime; (ii) a ineficiência aos fins propostos dado o fato de que o tratamento diferenciado pode não levar aos efeitos desejados ou resolver os problemas pressupostos à concessão do mesmo; (iii) e a perda de arrecadação causada por eventuais desonerações.

Quanto ao primeiro ponto indicado, os estudos apontam que “incentivos tributários não deveriam ser explicitamente correlacionados com o tamanho do negócio, mas, preferencialmente, desenhados para encorajar resultados desejados como a inovação e o investimento.” O contrário pode desestimular o crescimento e criar novas distorções impedindo a eficiência e transparência.¹⁹²⁰ Nesse viés, é interessante notar que, na Europa, são mais frequentes incentivos para P&D - pesquisa e desenvolvimento do que incentivos fiscais/desonerações às SMES.²¹

¹⁸ OECD. **Taxation of Smes in OECD and G20 Countries**. OECD Tax Policy Studies. 23. ed. Paris: OCED Publishing, 2015.

¹⁹ CENTRE FOR EUROPEAN ECONOMIC RESEARCH; VALDANI VICARI & ASSOCIATI SRL. **SME taxation in Europe**: An empirical study of applied corporate income taxation for SMEs compared to large enterprises. CIP Programme 186/PP/ENT/CIP/12/F/S01C24. Luxemburgo: Publications Office of the European Union, 2015, p. 12, 17,

²⁰ MIRRLEES, J. et al. Small Business Taxation. In: ADAM, S.; BOND, S. (Eds.). . **Tax by Design**. [s.l.] Oxford University Press, 2011. p. 451–469.

²¹ Mirrless é especialmente enfático nesse ponto ao defender que: Qualquer caso de apoio tributário para certas atividades tomadas em SMES deveria refletir vantagens tributárias direcionadas para gastos verificáveis que são aproximadamente relacionados com aquelas

De uma perspectiva geral, os estudos indicam que as melhores maneiras de incentivar as SMES são: um adequado sistema de aproveitamento de prejuízos; deduções ligadas à P&D; abatimentos vinculados a investimentos; um sistema tributário, no geral, funcional e, portanto, uma *compliance* tributária mais acessível. Tais seriam medidas mais importantes do que um ônus tributário reduzido^{222324 2526}

Mesmo assim, corre-se o risco de efeitos colaterais indesejados. Afinal, o excesso de incentivos fiscais (depreciação acelerada, créditos tributários de deduções e investimentos, deduções nos períodos subsequentes) pode causar o acúmulo de deduções/créditos acumulados, levando a pressões para que o governo permita que as sociedades aproveitem tais créditos em outros períodos ou mesmo realizem a venda dos créditos, já que o contrário importaria favorecer as sociedades lucrativas. Por outro lado, tal pode estimular a ideia da venda dos créditos não aproveitáveis por sociedades em prejuízo para as sociedades lucrativas. O governo se verá, então, pressionado a regular tais relações. E, por

atividades, não em alíquotas tributárias diferenciadas para todos os pequenos negócios. (Ibid., 2011, p. 461/462).

²² Esse suporte poderia envolver, por exemplo, deduções tributárias mais generosas para gastos com pesquisa e desenvolvimento (P&D) realizados por pequenas sociedades ao invés das grandes (...) Similarmente, tal poderia incluir um tratamento de imposto de renda mais generoso dos custos do investimentos tomados pelas pequenas sociedades (de novo, se há evidência de retornos sociais mais altos do investimento do que das grandes companhias), ou uma mais generosa tributação da renda da pessoa física do investimento que financiam a expansão de alguns tipos de pequenos negócios. (Ibid., 2011, p. 461/462).

²³ CENTRE FOR EUROPEAN ECONOMIC RESEARCH; VALDANI VICARI & ASSOCIATI SRL. **SME taxation in Europe**: An empirical study of applied corporate income taxation for SMEs compared to large enterprises. CIP Programme 186/PP/ENT/CIP/12/F/S01C24. Luxemburgo: Publications Office of the European Union, 2015.

²⁴ MIRRLEES, J. et al. Small Business Taxation. In: ADAM, S.; BOND, S. (Eds.). . **Tax by Design**. [s.l.] Oxford University Press, 2011. p. 451–469.

²⁵ OECD. **Taxation of SMEs – Key Issues and Policy Considerations – No. 18**. Paris: OECD Publishing, 2009.

²⁶ OECD. **Taxation of Smes in OECD and G20 Countries**. OECD Tax Policy Studies. 23. ed. Paris: OCED Publishing, 2015.

fim, essa situação poderá levar a perdas significativas de arrecadação.²⁷

O Centro de Estudos Europeu para Pesquisa Econômica realiza uma síntese das recomendações, acompanhando a linha proposta pela OCDE:

- Não focar a política no tamanho da sociedade, já que isso pode gerar oportunidades de sonegação, assim como desestimular o crescimento. O sistema tributário deve ter por escopo a prática de comportamentos desejáveis, como investimento e crescimento, viabilizando sistemas de deduções/abatimentos em percentual sobre os custos referentes ao investimento desejado (ex. P&D).
- Os benefícios devem ser concedidos a despeito da forma legal societária adotada.
- O sistema tributário deve ser transparente, inclusive quanto aos incentivos fiscais, tanto para os empreendedores e investidores, tal facilita a tomada de decisões por esses e, ainda, viabiliza a previsão das perdas de receita.
- A compliance deve ser administrável.
- Simplificação da legislação tributária: preferência por um sistema tributário "justo, transparente e simples" ao invés de redução do ônus tributário. Tal favorece o ambiente econômico genericamente, evitando complexidades e oportunidades para evasão fiscal.²⁸

A OCDE é especialmente insistente nas críticas a um regime tributário genericamente aplicável a todas as SMES com base na receita bruta/tamanho da sociedade (modelo adotado pelo Brasil). Isso porque o sistema de receita bruta gera o efeito de sonegação para a continuidade no gozo do sistema, uma verdadeira distorção em que os empreendedores se formalizam, gozam dos

²⁷ OECD. **Taxation of SMEs – Key Issues and Policy Considerations – No. 18**. Paris: OECD Publishing, 2009, p. 98.

²⁸ CENTRE FOR EUROPEAN ECONOMIC RESEARCH; VALDANI VICARI & ASSOCIATI SRL. **SME taxation in Europe: An empirical study of applied corporate income taxation for SMEs compared to large enterprises**. CIP Programme 186/PP/ENT/CIP/12/F/S01C24. Luxemburgo: Publications Office of the European Union, 2015, p. 150/151.

benefícios tributários, porém temem crescer.²⁹ Tal causa informalidade na formalidade. Além disso, não haveria sentido em gastos indiretos do Estado no estímulo a qualquer atividade prestada por SMES, seja por não ser toda atividade apta a gerar externalidades positivas estimuláveis pelo Estado, seja em virtude da ineficiência do sistema de benefícios/regimes diferenciados tributários para resolver os problemas próprios de tais instituições.^{30, 31}

Dentro de um sistema com o escopo de reduzir a informalidade e a sonegação, é necessária a criação de medidas anti-evasão, já que os contribuintes tendem a se aproveitar de um sistema de alíquotas mais baixas entre faixas de receita e, também, da comparação com outros sistemas de tributação³². Nessa perspectiva, os favorecimentos às SMES devem independender de seu tamanho ou, pelo menos, levar seu tamanho em consideração apenas indiretamente, não como um requisito para o gozo de dado benefício. Por exemplo, através de créditos tributários para a aquisição de certos bens com limites, de modo que, proporcionalmente beneficiassem mais os pequenos ³³

Será visto abaixo que o Simples Nacional está longe de adotar esses critérios. Mas, talvez as motivações ao tratamento diferenciado das SMES, apontados cotidianamente, em certa medida reconhecidos pela OCDE, estejam

²⁹ "A despeito de qual critério de tamanho é utilizado, eles são associados com o perigo de incentivar sociedades a não crescer acima de um certo limite. Se esse efeito realmente acontece na prática não há estudos empíricos respondendo ainda. No caso do IRPF, um grupo de empreendedores autônomos abaixo de certos limites foi observado, no entanto, e é provável que também ocorreria a sociedades." (Ibid., 2015, p. 63).

³⁰ OECD. **Taxation of SMEs – Key Issues and Policy Considerations – No. 18**. Paris: OECD Publishing, 2009.

³¹ OECD. **Taxation of Smes in OECD and G20 Countries**. OECD Tax Policy Studies. 23. ed. Paris: OCED Publishing, 2015

³² Exemplos: Salários baixos e alta distribuição de lucros, não recebimento de valores no cartão, apenas em dinheiro, para evitar a fiscalização.

³³ CENTRE FOR EUROPEAN ECONOMIC RESEARCH; VALDANI VICARI & ASSOCIATI SRL. **SME taxation in Europe: An empirical study of applied corporate income taxation for SMEs compared to large enterprises**. CIP Programme 186/PP/ENT/CIP/12/F/S01C24. Luxemburgo: Publications Office of the European Union, 2015.

presentes no Brasil e acabem por legitimar o Simples. Quais serão as motivações e os riscos correlatos do tratamento diferenciado às SMES?

3. TRATAMENTO DIFERENCIADO TRIBUTÁRIO DAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. POR QUE SIM? POR QUE NÃO? AS MOTIVAÇÕES E RISCOS DO TRATAMENTO DIFERENCIADO DAS SMES ESTÃO PRESENTES NO BRASIL?

É fácil gostar de crer que problemas complexos possuem soluções simples. Que bastaria constitucionalizar o tratamento jurídico tributário diferenciado para as SMES para que o legislador, inspirado, conseguisse observar adequadamente a capacidade contributiva dessas (art. 145, §1º e 146, inc. III, alínea “d”, CF), criando um sistema jurídico que desestimulasse a informalidade ao mesmo tempo em que tributasse de maneira mais equânime, estimulando ainda a arrecadação. Que o legislador é perfeitamente onipresente e racional. Que os problemas econômicos, se devidamente estudados, levam a soluções jurídicas claras e adequadas com consequências futuras facilmente aplicáveis. Os estudos da OCDE em questão indicam exatamente o contrário.

Nem mesmo o conceito do que é uma SME é unívoco, adotando países distintos critérios diferentes, como a receita, o número de empregados, a vedação da existência de subsidiárias, etc. No debate desse artigo, inclusive, não há unanimidade de critérios porque alguns trabalhos citados, inclusive brasileiros, utilizam critérios distintos dos dispostos na LC nº123/2006, fundando, essencialmente, na receita bruta. Por outro lado, os relatórios da OCDE adotam os seguintes critérios: o número de empregos, faixa de faturamento e o balanço patrimonial.^{34, 35}

³⁴ OECD. **Taxation of SMEs – Key Issues and Policy Considerations – No. 18**. Paris: OECD Publishing, 2009.

³⁵ OECD. **Taxation of Smes in OECD and G20 Countries**. OECD Tax Policy Studies. 23. ed. Paris: OCED Publishing, 2015.

Os estudos reconhecem, em síntese, (1) que as SMES são extremamente importantes na economia dos países pesquisados, (2) que os motivos pelos quais são importantes são muitas vezes generalizados/ mal interpretados, (3) há necessidade de algum tipo de tratamento adequado às peculiaridades dessas formas de empreendimento, (4) que a construção desse tratamento diferenciado pode, inclusive, criar distorções de mercado prejudiciais às SMES, (5) que a criação desse tratamento diferenciado está longe de ser uma ciência exata em que as disposições legais terão exatamente os efeitos pretendidos, (6) que nem sempre o tratamento tributário diferenciado será a resposta mais eficaz para a solução dos problemas próprios das SMES; que tratamento diferenciado não importa – necessariamente – em incentivo fiscal.^{36, 37}

Assim, assumem a complexidade do reconhecimento de qualquer regime jurídico tributário diferenciado, inclusive para as SMES, haja vista os riscos dos seus efeitos colaterais. Assumem que existem fortes argumentos para a concessão de tais regimes, mas que a construção desses pode levar a efeitos indesejados não só em termos de arrecadação, mas também quanto à clareza, à eficiência do sistema como um todo, ou duvidam quanto à eficácia de tais sistemas para sanar os problemas das SMES e atender às suas necessidades especiais.

A título de exemplo, a OCDE indica que, na maioria desses países, as micro, pequenas e médias empresas são a maior parte das sociedades e das empregadoras³⁸. Assim, tal seria um indício da necessidade de se garantir que a

³⁶ OECD. **Taxation of SMEs – Key Issues and Policy Considerations – No. 18**. Paris: OECD Publishing, 2009.

³⁷ OECD. **Taxation of Smes in OECD and G20 Countries**. OECD Tax Policy Studies. 23. ed. Paris: OCED Publishing, 2015.

³⁸ O relatório indica que, em relação aos países da OECD, as SMES são a imensa maioria, entre 98% / 99% dos empreendimentos a depender do setor. Representam também um percentual

sobrevivência delas não seja comprometida, seja em virtude de desvantagens competitivas, seja em razão do custo direto tributário (pagamento de tributos) seja quanto ao indireto (custos de *compliance*).³⁹ Mas, o *como* realizar essa adequação é uma questão de resposta tão complexa quanto necessária e, de certo modo, impossível de ser completamente atingida em tese.

Dessa perspectiva, a OCDE indica que, por um lado, há quem defenda um tratamento diferenciado⁴⁰, sustentando a existência de falhas de mercado / complexidades tributárias que atingem especialmente essas pequenas entidades de um lado e, por outro, os benefícios de tais sociedades para o mercado. Na balança, de um lado, encontram-se (a) a importância econômica das SMES: número de empresas/potencial empregador/potencial inovador, (b) as falhas de mercado: notadamente a assimetria de informações e as dificuldades de financiamento (tributárias ou não), c) os riscos da dupla tributação⁴¹, d) restrições ao aproveitamento dos prejuízos, (d) dificuldade de planejamento tributário (e) o alto custo relativo de *compliance*, (f) a tributação da venda ou da herança das

significativo na criação de empregos. Em alguns países, como Portugal e Espanha, geram mais de 80% dos empregos. (OECD, 2009, p. 23)

³⁹ OECD. **Taxation of SMEs – Key Issues and Policy Considerations – No. 18**. Paris: OECD Publishing, 2009, p. 9/10

⁴⁰ Um tratamento diferenciado tributário pode ou não abranger incentivos fiscais. Afinal, a legislação tributária envolve muito mais, como a interação entre os diversos regimes de tributação (ex. pessoa física e pessoa jurídica), as obrigações acessórias envolvidas e o correspondente custo de *compliance*, etc.

⁴¹ Por dupla tributação, os estudos indicam a tributação do lucro na sua formação (TRPJ – Tributação da Renda da Pessoa Jurídica) e em sua distribuição (TRPF – Tributação da Renda da Pessoa física). Não se entende que esse seja um problema relevante no Brasil haja vista a isenção da distribuição de lucros.

SMES^{42 4344 45}. De outro, os riscos em termos de aumento da complexidade de qualquer sistema tributário em virtude da implementação de sistemas tributários diferenciados e de incentivos fiscais, a indevida alocação de recursos, as eventuais perdas arrecadatórias, *etc* pendem para crítica a qualquer sistema tributário diferenciado. Para onde deverá pender o fiel da balança?

Os argumentos favoráveis seriam suficientes para reconhecer o tratamento diferenciado ou a concessão de incentivos fiscais? Por exemplo, na linha apresentada pelo estudo, questiona-se se os benefícios à sociedade no geral e as assimetrias de informação são questões relacionadas exclusivamente às SMES e, mais, se o método adequado de solução realmente passa pela adoção de regimes tributários diferenciados.

Assim, talvez não bastem estudos econômicos prévios antes da publicação de uma lei que importa em tratamento tributário diferenciado. Tal não é dito, mas, de certa maneira, é possível entender que o fim extrafiscal de tais tratamentos deve se sujeitar a algum grau de medição e que os estudos prévios à elaboração da lei não serão suficientes para prever as consequências fáticas da

⁴² "Para muitos proprietários de SMES o valor do seu negócio constitui a maior parte dos seus bens. O financiamento da aposentadoria, logo, geralmente implica vender o negócio gerenciado de perto. Isso pode resultar em consequências tributárias substanciais. Por exemplo, ganho de capital acumulado ao longo de muitos anos, mas só tributado no recebimento levará a uma grande carga tributária quando tributado em alíquotas progressivas, superior a se tivessem sido tributados quando ocorridos Temores similares podem surgir na morte do proprietário da SME, com a resultante tributação do ganho de capital e da herança consequente." (OECD, 2009, p. 94). Vários países tomam medidas para evitar esses problemas, como, por exemplo, pela diminuição da alíquota tributária, isenção do ganho de capital na aposentadoria, permissão de espalhar a renda por dado número de anos, possibilidade de tratamento especial se o ganho de capital é direcionado a programas específicos de aposentadoria, etc.

⁴³ A questão da sucessão das SMES (venda e herança) não será abordada, nesse trabalho, por um lado, por se considerar que esse é um tema referente à continuidade dos negócios, não essencial quanto a definição de um regime tributário.

⁴⁴ OECD. **Taxation of SMEs – Key Issues and Policy Considerations – No. 18**. Paris: OECD Publishing, 2009

⁴⁵ OECD. **Taxation of Smes in OECD and G20 Countries**. OECD Tax Policy Studies. 23. ed. Paris: OCED Publishing, 2015.

mesma. Será cabível então se falar em monitoramentos dos efeitos da aplicação de tais leis posteriormente à sua vigência e aplicação? Será que esse raciocínio se aplica a quaisquer benefícios fiscal? No Brasil, acredita-se que esses monitoramentos deveriam ocorrer na medida em que a CF reconhece o dever do Congresso Nacional de acompanhar a economicidade das renúncias fiscais (a outra face dos benefícios) conforme o artigo 70 (BRASIL, 1988). Todavia, é fato notório que esse não é um hábito do Congresso.

A OCDE reconhece, ao mesmo tempo, que a inviabilidade de criação de um sistema perfeito não impediu que a maioria dos países entrevistados reconhecesse algum tipo de tratamento diferenciado para tais tipos de negócios ⁴⁶⁴⁷ O que, por outro lado, também não impede que os contribuintes se aproveitem desses regimes tributários diferenciados para forçar uma tributação ainda mais branda, em situações de planejamento lícito ou de ilicitudes dificilmente detectáveis pelas entidades fiscalizadoras, ratificando que as perspectivas adotadas pelo legislador podem acabar em distorções pelo manejo fático dos institutos jurídicos.

Assim, reconhecendo as limitações da cognição humana, o trabalho reconhece que é inevitável aceitar que:

(...) os regimes de incentivo tributário causarão má distribuição dos recursos em certas áreas e com as correspondentes perdas de eficiência. Enquanto o objetivo deve ser assegurar um ganho de eficiência geral (em rede) pelo combate às falhas de mercado, sendo difícil ser garantido *ex ante* que tal resultado irá de fato ocorrer. ⁴⁸

⁴⁶ OECD. **Taxation of SMEs – Key Issues and Policy Considerations – No. 18**. Paris: OECD Publishing, 2009.

⁴⁷ OECD. **Taxation of Smes in OECD and G20 Countries**. OECD Tax Policy Studies. 23. ed. Paris: OCED Publishing, 2015.

⁴⁸ OECD. **Taxation of SMEs – Key Issues and Policy Considerations – No. 18**. Paris: OECD Publishing, 2009, p. 14.

Assim, os ideais de perfeição de um regime jurídico tributário indicado às SMES encontram como restrição as limitações das indicações dos estudos econômicos em prever o futuro. Pode-se afirmar, além, que os estudos econômicos podem/devem lastrear os projetos de lei, mas, a política pública legalmente definida dependerá das escolhas feitas pelo poder legislativo dentro das inevitáveis complexidades das pressões sociais, dos *lobbies* organizados e das escolhas políticas.

Nessa tentativa, a seguir, aventura-se pelo debate dos principais argumentos pró e contra o tratamento tributário diferenciado das micro e pequenas/ assim como à concessão de incentivos fiscais levantados pela OCDE. Nesse momento, será necessário averiguar se o cenário econômico apontado (e, em alguns casos, ponderado) pela entidade como causa para um tratamento tributário diferenciado se encontra presente no Brasil. Será que as soluções indicadas pela OCDE devem ser adotadas no Brasil?

3.1 Da importância econômica das Micro e Pequenas Empresas

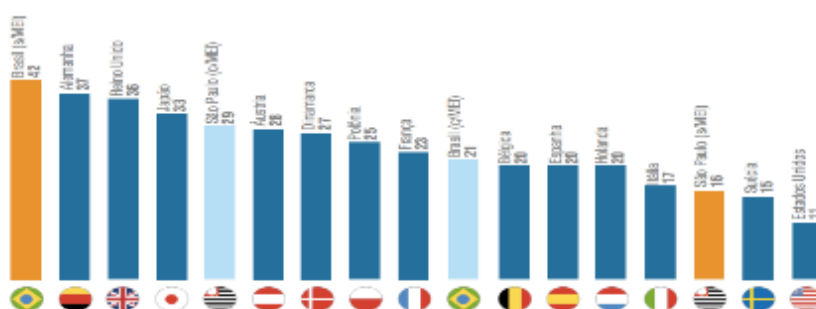
Embora saiba-se que há determinação de que haja um tratamento diferenciado às micro e pequenas empresas, tratamento este que na seara tributária manifestou-se no Simples Nacional (abrangendo, ao mesmo tempo, uma forma diferenciada de apuração de vários tributos, de repartição das receitas tributárias e, ainda, de reconhecimento de alguns incentivos fiscais) é de se pensar: as escolhas feitas pelo legislador estão na melhor consonância com os escopos constitucionais? E, para compreender a capacidade do regime diferenciado adotado (o Simples) atingir seu escopo constitucional (tratamento diferenciado para a micro e pequena empresa), não se faz essencial entender os problemas econômicos que embasaram tal regime?

Nesse sentido, relatório da OECD indica que:

Dado o papel significativo das SMES e o fato de que sua criação e crescimento pode ser impedido por mais de um fator (incluindo a tributação), existem argumentos frequentes para incentivos tributários especiais para as SMES deverem ser introduzidos, mantidos e enriquecidos. **Ao mesmo tempo, experiências desencorajantes com o uso de incentivos fiscais indicam cuidado quanto ao seu uso, com a perda de arrecadação e de eficiência sendo mais pronunciada em alguns casos do que em outros.**⁴⁹ (Grifou-se).

Esse papel significativo é inegável de diversas perspectivas. Em estudo, verificou-se que, até junho de 2017, o Brasil possuía 14.812.460 MPE e MEIS – Microempreendedores individuais optantes pelo Simples Nacional⁵⁰ Comparado o número de MPE e MEI com o número de habitantes, chega-se ao número de 21 habitantes para cada SME. É um número expressivo! E ainda mais impressionante, incluídos os MEIS, após realizadas comparações com o cenário internacional:

Habitantes por Pequenos Negócios
Comparações Internacionais



Fonte: SEBRAE SP, 2017.

⁴⁹ OECD. **Taxation of SMEs – Key Issues and Policy Considerations – No. 18**. Paris: OECD Publishing, 2009, p. 84, grifo nosso

⁵⁰ SEBRAE SP - SERVIÇO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS DE SÃO PAULO. Panorama dos pequenos negócios: 2017. São Paulo: [s.n.]. Disponível em: <https://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal_Sebrae/UFs/SP/Pesquisas/Panorama_dos_Pequenos_Negocios_2017.pdf>. Acesso em: 13 ago. 2017.

O número é especialmente significativo se considerado o acelerado aumento do número desses pequenos empreendedores desde 2010, data do início da medição acessada. Naquele ano em que a presidenta Dilma Rousseff se elegeu pela primeira vez, o Brasil possuía 4.340.122 optantes pelo Simples; em 2014, com o aprofundamento da crise econômica, o número já havia dobrado e, em 2017, como visto acima, quase triplicado. A histórica precariedade de nosso mercado formal, a crise econômica, a redução formal dos postos de trabalho, o crescimento da cultura do empreendedorismo, talvez expliquem esse grande crescimento.⁵¹

O número de MEIS também é muito significativo. Em dezembro de 2009, contávamos com 44.188 conforme o Portal do Microempreendedor Individual. No mês natalino de 2013, o número já saltara para 3.659.781. Já em julho de 2017, o número era de 7.171.313. Ou seja, de cada 28 brasileiros, um é microempreendedor individual.⁵² Destaque-se que, conforme relatório do SEBRAE - Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, a maior parte dos MEIs possuem o ensino médio ou técnico completo (41,6%), enquanto apenas 13,2% deles possui ensino superior completo⁵³. Nas Micro Empresas, apenas 7,1% dos empregados possuía ensino superior completo ou incompleto⁵⁴ Ou seja, trata-se de um meio de inserção na economia formal mais relevante

⁵¹ A esse respeito, o humorista Gregório Duvivier cunhou o interessante termo “Emprecariado” apontando a fragilidade da situação da maior parte dos MEIS do Brasil que migram para essa situação haja vista as limitações do Mercado formal. (DUVIVIER, Gregório. Greg News. São Paulo: HBO, 2017).

⁵² BRASIL. Portal do Microempreendedor individual. Disponível em <http://www.portaldoempreendedor.gov.br/>. Acesso em 20/11/2017.

⁵³ SEBRAE - SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. Análise do CAGED. Disponível em: <<https://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal/Sebrae/Anexos/caged-junho2017.pdf>>. Acesso em: 11 ago. 2017a.

⁵⁴ SANTOS, A. L. DOS et al. Micro e Pequenas Empresas. **Mercado de Trabalho e Implicação para o Desenvolvimento**. Rio de Janeiro: IPEA, 2012

entre aqueles de escolaridade mediana.

De outra perspectiva, não só o número de MPE/MEIS é significativo. Relatório levantado pelo SEBRAE em 2013 indica que aqueles empreendimentos geraram um valor agregado de 696 bilhões na economia brasileira, correspondendo, à época, a 23,2% do valor adicionado nacional. O estudo também reconheceu o crescimento das MPES, especialmente no campo dos serviços e do comércio. De fato, em alguns setores comerciais e de serviços, as MPES correspondiam no triênio 2009/2011, respectivamente, a 98,3% e 98,1% do número total de empresas ⁵⁵. As MPES foram responsáveis por 27% do Produto Interno Bruto – PIB conforme levantamento de dados em 2011.⁵⁶

O estudo da OCDE aponta também como motivação para o tratamento diferenciado das SMES a sua capacidade de criação de empregos e de treinamento de pessoal qualificado – embora quanto a este último ponto revele que não encontrou estudos objetivos ⁵⁷. Também não é cabível discutir que dessa perspectiva as MPE também são relevantes no cenário nacional.

Dados do DataSebrae, disponíveis até 2013, assinalam que dos 48,95 milhões de empregados, 16,66 milhões estavam vinculados a MPES. Esses números devem ter aumentado⁵⁸. Afinal, estudos do SEBRAE mostram que no primeiro semestre de 2017, ainda no coração da crise econômica, as MPES tiveram um saldo positivo de 211,2 mil novos empregos⁵⁹. Já as Médias e Grandes

⁵⁵ SEBRAE; DIEESE. Anuário do Trabalho na Micro e Pequena Empresa: 2014. Disponível em: <[https://m.sebrae.com.br/Sebrae/Portal Sebrae/Anexos/Anuario-do trabalho-na micro-e-pequena empresa-2014.pdf](https://m.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Anuario-do%20trabalho-na%20micro-e-pequena%20empresa-2014.pdf)>. Acesso em: 3 ago. 2017.

⁵⁶ Ibid., 2014

⁵⁷ OECD. **Taxation of Smes in OECD and G20 Countries**. OECD Tax Policy Studies. 23. ed. Paris: OCED Publishing, 2015

⁵⁸ DATASEBRAE. Perfil dos Pequenos Negócios. Disponível em <http://datasebrae.com.br/perfil-dos-pequenos-negocios/> Acesso em 20 nov. 2017

⁵⁹ Este estudo não adota o termo MPE como sinônimo do adotado no Estatuto da Micro e Pequena Empresa, o critério fundamental adotado é o número de empregados.

Empresas – MGES foram no caminho inverso, eliminando 162,2mil posições. Note-se que, no primeiro semestre de 2017, foram as MPES que sustentaram o (pequeno) quadro positivo de criação de emprego.⁶⁰ Os MEIS também são empregadores de 86.253 pessoas, mas não em um aspecto tão amplo já que há restrições à contratação de empregados para a manutenção dos seus benefícios específicos (art. 18-A, §4º e 18-c, LC nº 116/2006)

Outro relatório do SEBRAE esclarece ainda que “os pequenos negócios vinham sustentando a geração de emprego no Brasil, tendo fechado aquele ano com saldo líquido positivo de 775,8 mil novos empregos, enquanto as MGES registraram saldo negativo de 361,6 mil empregos, ou seja, mais demitiram do que contrataram.”⁶¹ E que, a despeito das adversidades econômicas pelas quais o país vem passando, as demissões líquidas das MPES são inferiores à das MGES.

Corroborando a tese de que as MPES qualificam os profissionais para o mercado, essas realizaram o maior número de contratações na faixa etária até os 24 anos – 52,6% a mais. Por outro lado, é interessante notar que – também no ano de 2016 – as MPES foram as maiores responsáveis pela contratação de profissionais acima de 65 anos, superando em 120% as contratações das MGE.

Claro que esses dados atuais podem refletir a situação ímpar da economia, mas a relevância desses também é indicada por estudos anteriores^{62,63}

⁶⁰ SEBRAE. Participação das Micro e Pequenas Empresas na Economia Brasileira. 2017. Disponível em: <[https://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal Sebrae/Estudos e Pesquisas/Participacao das micro e pequenas empresas.pdf](https://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Estudos%20e%20Pesquisas/Participacao%20das%20micro%20e%20pequenas%20empresas.pdf)>. Acesso em: 10 ago. 2017.

⁶¹ SEBRAE - SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. Análise do CAGED. 2017. Disponível em: <[https://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal Sebrae/Anexos/caged-junho2017.pdf](https://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/caged-junho2017.pdf)>. Acesso em: 11 ago. 2017.

⁶² SEBRAE - SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. **Sobrevivência das Empresas no Brasil - 2013**. 2013. ed. Brasília: Sebrae., 2013.

⁶³ SEBRAE; DIEESE. Anuário do Trabalho na Micro e Pequena Empresa: 2014. Disponível em: <[https://m.sebrae.com.br/Sebrae/Portal Sebrae/Anexos/Anuario-do trabalho-na micro-e-pequena empresa-2014.pdf](https://m.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Anuario-do%20trabalho-na%20micro-e-pequena%20empresa-2014.pdf)>. Acesso em: 3 ago. 2017.

⁶⁴. É um dado que revela também a precariedade da economia brasileira, em que a maior parte dos empreendedores terá faturamento (diferente de lucro) real médio de aproximados R\$9.000,00 (dados de 2015/2016) (SEBRAE, Faturamento Médio Mensal). Assim, se torna indubitável reconhecer o relevante papel das SMES na economia brasileira. Será isso suficiente para justificar o tratamento diferenciado exatamente como previsto na legislação infraconstitucional?

3.2. A capacidade de inovação e tratamento jurídico diferenciado para as SMES.

Outro ponto indicado/criticado pela OCDE quanto a motivos levantados para a especial proteção das SMES é a sua capacidade de inovação^{65 66}. O estudo critica esse argumento afirmando não haver, no geral, estudos fundamentados que demonstrem que o potencial inovador dessas é superior ao potencial inovador das grandes empresas ⁶⁷. No mesmo sentido, Mirrless indica que nem todos os pequenos negócios possuem perfil inovador, cuja promoção as políticas governamentais tendem a querer promover ⁶⁸

No entanto, não deixa de ser notável que dos 6 países considerados mais inovadores no mundo, 5 tenham algum tipo de incentivo fiscal à inovação, sendo

⁶⁴ SEBRAE - SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. O que é economia criativa. 2016. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/o-que-e-economia-criativa,3fbb5edae79e6410VgnVCM2000003c74010aRCRD>>. Acesso em: 13 dez. 2016.

⁶⁵ Definição de inovação: "implementation of a new or significantly improved product (good or service), or process, a new marketing method, or a new organisational method in business practices, workplace organisation or external relations." (OECD, 2005)

⁶⁶ A LC n.º 123/2006 também se ocupa da definição de inovação: "Art. 64. Para os efeitos desta Lei Complementar considera-se: (...) I - inovação: a concepção de um novo produto ou processo de fabricação, bem como a agregação de novas funcionalidades ou características ao produto ou processo que implique melhorias incrementais e efetivo ganho de qualidade ou produtividade, resultando em maior competitividade no mercado;"(BRASIL, 2006).

⁶⁷ OECD. **Taxation of Smes in OECD and G20 Countries**. OECD Tax Policy Studies. 23. ed. Paris: OCED Publishing, 2015.

⁶⁸ MIRRLEES, J. et al. Small Business Taxation. In: ADAM, S.; BOND, S. (Eds.). . **Tax by Design**. [s.l.] Oxford University Press, 2011, p. 452.

a depreciação acelerada o mais comum. Por outro lado, o segundo país em inovação, a Suécia, não conta com qualquer espécie de incentivo, demonstrando que esse não é um requisito essencial.⁶⁹

Por outro lado, é reconhecido que a maior parte da inovação é realizada por grandes sociedades empresárias, sendo que apenas em um terço dos países, a participação das SMES na inovação supera 20%. Todavia, um pequeno grupo de SMES gera "inovações radicais", enquanto as grandes empresas costumam ser necessárias para levar à produção em massa de tais inovações.⁷⁰

O Fórum Permanente das Micro Empresas e empresas de Pequeno Porte – FP MPE apresentou interessante estudo denominado “Desenvolvimento Tecnológico e Inovação nas Microempresas e Empresa de Pequeno Porte - Fatores de influência”⁷¹ onde reconhece questões estruturais e conjunturais que, na verdade, constituem grandes dificuldades para a inovação no âmbito das MPE no Brasil.

Em estudo realizado, considerando como critério para a classificação das empresas o número de empregados, verifica-se que o grau de inovação aumenta (com apenas uma exceção) quanto maior for a sociedade empresária.

⁶⁹ CENTRE FOR EUROPEAN ECONOMIC RESEARCH; VALDANI VICARI & ASSOCIATI SRL. **SME taxation in Europe**: An empirical study of applied corporate income taxation for SMEs compared to large enterprises. CIP Programme 186/PP/ENT/CIP/12/F/S01C24. Luxemburgo: Publications Office of the European Union, 2015.

⁷⁰ OECD. **Taxation of SMEs – Key Issues and Policy Considerations – No. 18**. Paris: OECD Publishing, 2009.

⁷¹ FÓRUM PERMANENTE DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE. Desenvolvimento tecnológico e inovação nas microempresas e empresa de pequeno porte: fatores de influência. 2007. Disponível em: <[http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/95C177D17668151C832576E1005E2CE2/\\$File/NT00043C3E.pdf](http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/95C177D17668151C832576E1005E2CE2/$File/NT00043C3E.pdf)>. Acesso em 12.11.2017.

Tabela 1 - Taxa de inovação das empresas brasileiras, segundo o porte

Pessoal ocupado	Número de empresas (A)	Empresas que implementaram inovações (B)	Taxa de inovação (B) / (A)
De 10 a 29	69.049	25.842	37,43%
De 30 a 49	16.312	5.821	35,69%
De 50 a 99	11.681	4.692	40,17%
De 100 a 249	6.014	2.624	43,63%
De 250 a 499	2.002	988	49,35%
500 ou mais	1.805	1.295	71,75%

Fonte: Elaboração própria a partir dos dados da PINTEC 2008

Fonte: MAIA, 2012.

Isso não significa, no entanto, que as MPES não estejam buscando inovar. Dados levantados em dissertação de Maia, com base no PINTEC – Pesquisa de Inovação Tecnológica, indicam que os pequenos empreendedores (ainda conforme o critério de número de empregados) gastaram, “[...] em média, 2,96% de sua receita de vendas em inovação, valor ligeiramente maior que os 2,21% gastos em média pelas firmas de médio e grande porte.” Tal indicaria que, quanto menor o tamanho da firma, maior tem sido o esforço total para promover a inovação.⁷²

No campo dos problemas estruturais que desestimulariam uma cultura de inovação, pode-se destacar a ausência de pessoal e estrutura adequada à inovação; concentração das atividades na figura do empreendedor; ignorância da relevância da inovação; objetivos operacionais a curto prazo e o baixo nível de organização contábil, gerencial, estrutural.⁷³

Por outro lado, pode-se indicar como problemas conjunturais: a ausência de incentivos fiscais/ tributários, o excesso de burocracia, a falta de interação com

⁷² MAIA, A. F. DA SI. Inovação em Micro e Pequenas Empresas: Uma análise do Caso brasileiro. [s.l.] Universidade Federal de Uberlândia, 2012.

⁷³ FÓRUM PERMANENTE DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE. Desenvolvimento Tecnológico e Inovação nas Microempresas e Empresa de Pequeno Porte - Fatores de influência. 2007. Disponível em: <[http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/95C177D17668151C832576E1005E2CE2/\\$File/NT00043C3E.pdf](http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/95C177D17668151C832576E1005E2CE2/$File/NT00043C3E.pdf)>.

instituições de pesquisa, centros tecnológicos; dificuldades de acesso à informação; a inadequação dos editais às peculiaridades das MPE; o custo do capital de risco; a dificuldade de acesso a profissionais com capacitação gerencial e tecnológica.⁷⁴

Apesar de todo esse contexto, tem havido um crescimento da participação das MPE no processo de inovação, em virtude, sobretudo, de mudanças na forma de inovar⁷⁵⁷⁶⁷⁷⁷⁸, especialmente vinculadas ao ambiente da *internet*.

Ainda que tais sociedades não sejam as mais inovadoras, as mesmas têm realizado um significativo esforço inovativo, assim, a adoção de medidas que promovam/facilitem a inovação no seu âmbito deve ser discutida em virtude da sua imensa predominância no mercado nacional, mas, especialmente a considerar as mudanças nas características da inovação, que tem – inclusive – ocorrido nas *Start Ups*. A realização por meio de medidas tributárias deve ser feito com

⁷⁴ FÓRUM PERMANENTE DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE. Desenvolvimento Tecnológico e Inovação nas Microempresas e Empresa de Pequeno Porte - Fatores de influência.2007. Disponível em: <[http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/95C177D17668151C832576E1005E2CE2/\\$File/NT00043C3E.pdf](http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/95C177D17668151C832576E1005E2CE2/$File/NT00043C3E.pdf)>.

⁷⁵ “Isso pode ser demonstrado pelo deslocamento da participação de inovações de mercado das grandes empresas para as pequenas, apontado por Chesbrough (2012b), que evidencia que se em 1971 as grandes empresas compunham 70,7% do valor das inovações no mercado e as pequenas empresas 4,4%, em 2003 essa porcentagem regrediu para 40,9% nas grandes empresas e evoluiu para 22,5% nas pequenas. Assim, grandes empresas caracterizadas por um processo de inovação consolidado e com elevados investimentos em P&D, viram sua participação reduzida em detrimento de pequenas empresas com menor capacidade de P&D, porém maior flexibilidade em seus processos.” SILVA, G.; DACORSO, A. L. R. Perspectivas de Inovação Na Micro e Pequena Empresa. **Revista Economia & Gestão**, v. 33, n. 33, p. 90–107, 2013.

⁷⁶ MAIA, A. F. DA SI. Inovação em Micro e Pequenas Empresas: Uma análise do Caso brasileiro. [s.l.] Universidade Federal de Uberlândia, 2012.

⁷⁷ SILVA, G.; DACORSO, A. L. R. Perspectivas de Inovação Na Micro e Pequena Empresa. **Revista Economia & Gestão**, v. 33, n. 33, p. 90–107, 2013.

⁷⁸ Maia: “Os dados da tabela 2 revelaram que as micro e pequenas empresas apresentaram um esforço inovativo maior que as médias e grandes. Esses resultados mostram que talvez exista uma tendência de melhora nos indicadores de inovação a favor das micro e pequenas empresas, ou ainda uma diminuição do abismo existente entre as pequenas e as grandes empresas em termos de potencial inovador.” (2012)

parcimônia, embora haja reclamações no cenário nacional quanto à ausência de incentivos fiscais direcionados a tal setor.⁷⁹

O relatório da OCDE reconhece que "Uma observação central para os propósitos de política tributária é que nem todas as empresas são direcionadas à inovação/crescimento"⁸⁰. Por outro lado, é reconhecido que um grupo de SMES precisará inovar para competir e para gerar lucros, desenvolvendo tecnologias como meio para ganho de eficiência e de economia de escala.

Assim, a grande questão das políticas tributárias de incentivo à P&D é centrar os alívios fiscais às sociedades com potencial de inovar, considerando que "o sistema tributário é inevitavelmente impreciso em algum (possivelmente significativo) grau"⁸¹. Disso decorrem dois fatos: o potencial inovador não é justificativa *per se* para um tratamento diferenciado de todas as MPES e a política tributária deve ser pensada a partir de tal potencial.⁸²

É de se notar que a política de incentivo à inovação por meio de tratamento tributário, no Brasil, ao mesmo tempo leva e não leva em consideração tais condicionamentos. Por um lado, é mais voltada para as sociedades optantes pelo lucro real (Lei do Bem - Lei nº 11.196/2005), critério que em si desconsidera o potencial inovador do empreendimento que independe

⁷⁹ FÓRUM PERMANENTE DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE. Desenvolvimento Tecnológico e Inovação nas Microempresas e Empresa de Pequeno Porte - Fatores de influência. 2007. Disponível em: <[http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/95C177D17668151C832576E1005E2CE2/\\$File/NT00043C3E.pdf](http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/95C177D17668151C832576E1005E2CE2/$File/NT00043C3E.pdf)>.

⁸⁰ OECD. **Taxation of SMEs – Key Issues and Policy Considerations – No. 18**. Paris: OECD Publishing, 2009. p. 25

⁸¹ Id.

⁸² Para exemplificar, os estudos econômicos de Maia sobre 24 setores da economia exercidos por MPE, verificaram que alguns setores tiveram taxa de inovação superior a 37,76% (derivados do petróleo e biocombustíveis, produtos químicos, farmoquímicos e farmacêuticos, produtos de metal, informática e eletrônicos, impressão e reprodução de gravações, máquinas, aparelhos e materiais elétricos, máquinas e equipamentos e veículos automotores). Enquanto em outros, a taxa de inovação não superou 25% (fumo, produtos de madeira). (MAIA, 2012).

diretamente da sistemática de apuração do lucro e, ao mesmo tempo, exclui a maior parte das SMES, em regra, optantes pelo Simples Nacional.⁸³

Já o Estatuto da Micro e Pequenas Empresa, no art. 65, busca estimular a inovação entre tais pequenas entidades a partir do reconhecimento da possibilidade de redução a zero da alíquota do IPI, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins-Importação e da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação; e do ICMS, incidentes na aquisição, ou importação, de equipamentos, máquinas, aparelhos, instrumentos, acessórios, sobressalentes e ferramentas para incorporação ao seu ativo imobilizado (art. 65, § 4º, inc. I e II, LC nº123/2006).⁸⁴ Embora sejam comuns desonerações desses tributos ligados a produtos relacionados com a inovação, não há notícias de um tratamento genérico mais benéfico às SMES em aplicação do referido dispositivo. De certo modo, essa previsão acaba levando a uma aplicação das considerações da OCDE que entende que incentivos à inovação não devem ser aplicados genericamente a qualquer SME.

A Lei do Bem condiciona seus benefícios a atividades específicas, em conformidade com a OCDE (ex. o Reps é direcionado a pessoa jurídica que exerça preponderantemente as atividades de desenvolvimento de software ou de prestação de serviços de tecnologia da informação – art. 2º; o incentivo à inovação tecnológica abrange a dedução à soma dos dispêndios realizados com

⁸³ BRASIL. Lei do Bem - Lei no 11.196, de 21 de novembro de 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111196.htm>. Acesso em: 5 jul. 2017.

⁸⁴ BRASIL. Lei Complementar no 123 de 14 de Dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 13 dez. 2016

pesquisa tecnológica e desenvolvimento de inovação tecnológica – art. 17).⁸⁵

Indiretamente, a Lei do Bem também estimularia as SMES, na medida em que permite a dedução como despesa operacional das importâncias transferidas àquelas e destinadas à execução de pesquisa e inovação tecnológica. E, da perspectiva da MPE, as importâncias recebidas nesse contexto não serão contabilizadas como receita, não sendo cabível, no entanto, usar os mesmos dispêndios como parcela dedutível do lucro real do IRPJ ou da base de cálculo da CSLL⁸⁶ (art. 18, caput, §§ 2º e 3º, Lei nº 11.196/2005).⁸⁷

No entanto, a extensão desse benefício fica restrito quando se analisa o sistema tributário como um todo. Ocorre que o art. 24 da LC nº 123/2006⁸⁸ proíbe que as MPES optantes pelo Simples utilizem ou destinem qualquer valor a título de incentivo fiscal, o que tem sido entendido pela Fazenda como um óbice para a interação do referido benefício da Lei do Bem com o Simples Nacional (art. 4, §6º, Instrução Normativa n.º 1.187/2011).⁸⁹

Por fim, vale ressaltar que o Estatuto Jurídico da Micro e Pequenas Empresa possui todo um capítulo voltado ao “Estímulo à Inovação”, com a tentativa de criação de um “ecossistema” adequado a tal atividade, como a criação do ICT - Instituição Científica e Tecnológica, agências de fomento,

⁸⁵ BRASIL. Lei do Bem - Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111196.htm>. Acesso em: 5 jul. 2017.

⁸⁶ O que termina por ser lógico, já que as parcelas não são consideradas como receitas.

⁸⁷ BRASIL. Lei do Bem - Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/111196.htm>. Acesso em: 5 jul. 2017.

⁸⁸ BRASIL. Lei Complementar nº 123 de 14 de Dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 13 dez. 2016

⁸⁹ RECEITA FEDERAL. Instrução Normativa n.º 1.187/2011. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=16160&visao=anotado>>. Acesso em 28 out. 2017.

reconhecimento de núcleos de inovação tecnológica e de instituições de apoio (art. 64, LC nº123/2003). Reconhece também que os entes federados junto a tais instituições deverão direcionar programas específicos para as micro e pequenas empresas, reconhecendo por meta a aplicação de, no mínimo, 20% dos recursos destinados à inovação naquelas entidades (art. 65, LC nº123/2003). Bom para lembrar que a questão tributária é um instrumento da política pública e não necessariamente o mais importante.

3.3. AS dificuldades na aplicação da legislação tributária: assimetria de informações, *compliance* e planejamento tributário

Quanto às falhas de mercado apontadas como justificativas ao tratamento diferenciado das micro e pequenas empresas, entende-se que essas são ainda mais presentes no Brasil. A primeira delas é a assimetria de informações, o que indica que as médias e grandes empresas tem maior e melhor acesso à informação, além disso, as pequenas estariam “fora do radar” dos investidores que desconfiariam da sua capacidade de “honrar” seus compromissos exatamente por não terem informações mais detalhadas sobre as mesmas.

O relatório da OCDE de 2009 aponta que se deve olhar com desconfiança a solução desses problemas com medidas tributárias. Na verdade, se a assimetria de informação existe, o governo pode ajudar a promover transparência, requerendo - por exemplo - declarações financeiras (com cuidado para que o aumento do custo de *compliance* não seja maior do que a melhoria na questão das falhas de mercado) ou mesmo fornecer mais informações às SMES ⁹⁰.

Nesse sentido, vale destacar que o governo brasileiro tem tomado providências para facilitar o acesso à informação pelos empreendedores, como a

⁹⁰ OECD. **Taxation of SMEs – Key Issues and Policy Considerations – No. 18**. Paris: OECD Publishing, 2009.

manutenção do Portal do Microempreendedor Individual e do Portal do Simples Nacional, assim como o recentemente lançado Programa “Instituição Amiga do Empreendedor (IAE)” (Portaria Conjunta nº 78 de 29/09/2016 / SESu). Tal acesso à informação poderia – de fato – ajudar a resolver inclusive os problemas de *compliance* das MPE e dos MEI, se não esbarrasse em dois grupos de problema: os problemas educacionais brasileiros e o fato de que o próximo sistema tributário é causa de imensas dúvidas cujas respostas não estão facilmente disponíveis.

Verifica-se que 41,6% dos MEIS tem ensino médio ou técnico completo enquanto 38,2% desses não completaram o ensino médio ou técnico⁹¹. Números similares se aplicam às MPES (Médio completo – 41%, sem ensino médio – 47,4%)⁹². Mas tais estatísticas isoladas pouco dizem.

Afinal, deve-se lembrar que 27% da população brasileira é analfabeta funcional e que outros 42% é alfabetizada no nível elementar, ou seja, brasileiros incapazes, por exemplo⁹³, de solucionar operações matemáticas mais complexas, de reconhecer os efeitos das escolhas lexicais ou sintáticas no sentido, de

⁹¹ SEBRAE; CHECON. Financiamento de Pequenos Negócios. 2017b. Disponível em: <[http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/c3f8192fd449605b9a45b7ebc68196ae/\\$File/5789.pdf](http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/c3f8192fd449605b9a45b7ebc68196ae/$File/5789.pdf)>. Acesso em: 1 jan. 2017.

⁹² SEBRAE; DIEESE. Anuário do Trabalho na Micro e Pequena Empresa: 2014. Disponível em: <[https://m.sebrae.com.br/Sebrae/Portal Sebrae/Anexos/Anuario-do trabalho-na micro-e-pequena empresa-2014.pdf](https://m.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Anuario-do%20trabalho-na%20micro-e-pequena%20empresa-2014.pdf)>. Acesso em: 3 ago. 2017

⁹³ Grupos de Alfabetismo: analfabeto, rudimentar, elementar, intermediário, proficiente. Capacidades do Grupo de Alfabetismo Intermediário: “Localiza informação expressa de forma literal em textos diversos (jornalístico e/ou científico) realizando pequenas inferências. Resolve problemas envolvendo operações matemáticas mais complexas (cálculo de porcentagens e proporções) da ordem dos milhões, que exigem critérios de seleção de informações, elaboração e controle em situações diversas (valor total de compras, cálculos de juros simples, medidas de área e escalas); ♣ Interpreta e elabora síntese de textos diversos (narrativos, jornalísticos, científicos), relacionando regras com casos particulares a partir do reconhecimento de evidências e argumentos e confrontando a moral da história com sua própria opinião ou senso comum. ♣ Reconhece o efeito de sentido ou estético de escolhas lexicais ou sintáticas, de figuras de linguagem ou sinais de pontuação.” (INSTITUTO PAULA MONTENEGRO – AÇÃO SOCIAL DO IBOPE. Indicador de Analfabetismo Funcional. Disponível em: <<http://www.ipm.org.br/inaf>>. Acesso em 7 ago. 2016)

compreender figuras de linguagem ou sinais de pontuação.^{94 95}

Ou seja, embora haja – de fato – muita informação online disponível ao empreendedor, a verdade é: terá ele condições de compreender as informações, a legislação tributária ou não?

Verifica-se tal dificuldade inclusive nas reclamações desses quanto aos “Editais de Incentivo à Inovação, que demonstram a resistência dos mais simples aos “doutores” do Brasil, com comentários como: “Alguns editais de caráter tecnológico são julgados por consultores “doutores” que tendem a excluir propostas apresentadas em níveis mais simples” ou “Os editais são extremamente prolixos, muito precavidos, muita exigência, e com linguajar muito técnico.”⁹⁶

Ou nas reclamações das próprias sociedades (pequenas, médias e grandes) quanto aos profissionais que fazem a gestão tributária: “Os profissionais no mercado são muito voltados para aspectos operacionais, mas com capacidade analítica limitada”⁹⁷

Ainda exemplificativamente, vale levantar os resultados de entrevistas realizadas na Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, em que 97 sociedades empresárias foram entrevistadas pelos alunos de graduação. Em um

⁹⁴ Utilizou-se, nesse ponto pesquisa, dos dados informados pelos Institutos em questão (e não do IBGE) tendo em vista a clareza das limitações de cada grupo de alfabetismo conforme a classificação apresentada por tais entidades.

⁹⁵ INSTITUTO PAULA MONTENEGRO – AÇÃO SOCIAL DO IBOPE. Indicador de Analfabetismo Funcional, 2016. Disponível em: <<http://www.ipm.org.br/inaf>>. Acesso em 7 ago. 2016.

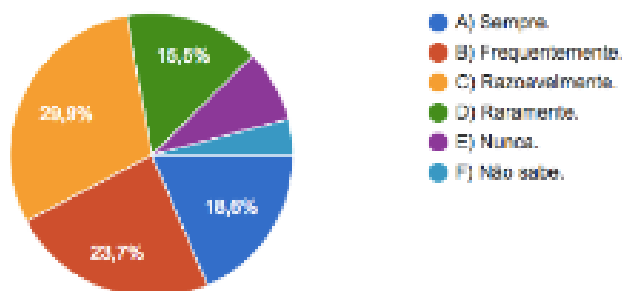
⁹⁶ FÓRUM PERMANENTE DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE. Desenvolvimento Tecnológico e Inovação nas Microempresas e Empresa de Pequeno Porte - Fatores de influência. 2007. Disponível em: <[http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/95C177D17668151C832576E1005E2CE2/\\$File/NT00043C3E.pdf](http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/95C177D17668151C832576E1005E2CE2/$File/NT00043C3E.pdf)>

⁹⁷ DELLOITTE. Compliance tributário no Brasil. As estruturas das empresas para atuar em um ambiente complexo. Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/br/Documents/tax/ComplianceTributarioBrasil.pdf>>. Acesso em: 7 ago. 2017.

dos tópicos, analisou-se a dificuldade das MPES na aplicação/ compreensão da legislação tributária:

A Sociedade / Empreendedor encontra dificuldade para a aplicação / compreensão da legislação tributária?

97 respostas



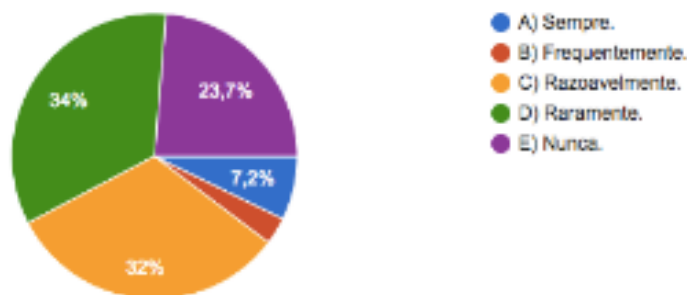
Fonte: ELOI, 2017

Nesse cenário, 72,2% das sociedades entrevistadas entenderam ter dificuldades na interpretação da legislação tributária razoavelmente, frequentemente ou sempre.

Além disso, 34% das entrevistadas entenderam que o atendimento das Receitas Federal, Estaduais, Municipais raramente é satisfatório e 23,7% entenderam que nunca o é. O que demonstra que os órgãos que devem atender à população estão pecando no fornecimento casuístico de informações.

A Sociedade / Empreendedor compreende que as Receitas Federal, Estadual e Municipal oferecem um serviço adequado e acessível no esclarecimento de dúvidas quanto a legislação tributária?

97 respostas



Fonte: ELOI, 2017

Tais deficiências poderiam ser sanadas pela contratação de consultoria jurídico-tributária, mas, novamente, conforme o estudo, 70,1% das micro e pequenas empresas entrevistadas não contam com tal serviço ⁹⁸.

Nesse viés, estudo da Delloite⁹⁹ também demonstra a precariedade das menores entidades na sua estrutura de *compliance*, o que está diretamente correlacionado com o potencial de obter/ processar informações (falha de mercado) e ainda – com a capacidade de realizar planejamento tributário:

⁹⁸ ELOI (COORD), P. DE S. E P. C. Desafios da Gestão Tributária 2016/2017Relatório Desafios à Gestão Tributária. Belo Horizonte / Betim: [s.n.]. Disponível em: <https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSeU5WkdkT46Lj47esMQc_I8C4-foFIsrMT2GXzkCWwy3W4uWA/viewform?usp=sf_link>. Acesso em: 10 jul. 2017.

⁹⁹ Com critérios próprios de classificação entre empresas de Pequeno, Médio e Grande Porte.

Modelos de estrutura de compliance tributário

Estrutura I	Fiscal e Contábil sem Consultoria Tributária*
Estrutura II	Fiscal e Contábil com Consultoria Tributária*
Estrutura III	Fiscal, Contábil e Consultoria Tributária segregadas*

* Entende-se por área fiscal aquela responsável pela apuração dos tributos. A área de Consultoria Tributária interna é aquela responsável pela estratégia e pelo planejamento tributário da empresa ou do grupo

Estruturas adotadas pelas empresas respondentes

	Empresas da amostra que adotaram cada estrutura	Número médio de funcionários da estrutura de compliance tributário
Estrutura I	57%	14
Estrutura II	8%	11
Estrutura III	35%	24

Modelos adotados pelas empresas participantes

	Estrutura I	Estrutura II	Estrutura III
Pequeno porte	63%	15%	22%
Médio porte	67%	5%	28%
Grande porte	46%	3%	51%

Fonte: DELLOITE, 2014.

Por outro lado, estudos indicam as dificuldades das SMES de realizarem os complexos planejamentos tributários que as grandes realizam, contando a seu favor com vasta assessoria jurídica e contábil, além do aproveitamento das brechas em diversas jurisdições.¹⁰⁰ A solução ideal, nesse caso, não é por evidente conceder mais incentivos fiscais às SMES, mas a criação de mecanismos adequados para a restrição ao uso do planejamento tributário internacional como mecanismo de erosão fiscal / competição desleal.

Não obstante, o indicado pela OCDE esteja correto, tanto no sentido da deficiência de informação, quanto no fato de que incentivos fiscais não necessariamente resolvem tal problema (podendo, na realidade, tornar o sistema ainda mais complexo, dificultando o acesso à informação), verdade também é que as peculiaridades brasileiras endossam tal situação de duas perspectivas.

Uma delas se dá pela baixa qualificação dos próprios empreendedores, resultado dos problemas intrínsecos da população brasileira. Por outro lado, a intrincada legislação tributária somada à deficiência das entidades consultivas

¹⁰⁰ CENTRE FOR EUROPEAN ECONOMIC RESEARCH; VALDANI VICARI & ASSOCIATI SRL. **SME taxation in Europe: An empirical study of applied corporate income taxation for SMEs compared to large enterprises.** CIP Programme 186/PP/ENT/CIP/12/F/S01C24. Luxemburgo: Publications Office of the European Union, 2015, p. 100/101

públicas termina sendo causa da inviabilidade de compreensão da legislação e, portanto, da assimetria de informações. A assimetria de informações e as dificuldades de acesso a consultoria jurídica importam tanto nas restrições a planejamento tributário (lícito) quanto nas dificuldades na realização da *compliance* tributária.

Os relatórios da OCDE reconhecem tanto o problema do desequilíbrio concorrencial causado seja pela realização de planejamento tributário, seja em virtude da assimetria de informações. Mas, em ambos os casos, apontam que a concessão de incentivos fiscais/ tratamentos diferenciados em termos de ônus tributário não é a solução desse problema às SMES (OECD, 2009, 2015). Estudo realizado com base no Reino Unido aponta no mesmo sentido ao reconhecer que o custo de cumprir com as exigências do sistema tributário é mais pesado para os pequenos negócios, mas que a redução do ônus tributário não é a solução. Destaca-se que "particularmente, não é claro que diferenças em custos de *compliance* racionalizam alíquotas mais baixas sobre lucros sobre algum teto limitado."¹⁰¹

No Brasil, é inegável assumir que a tributação não só em alíquotas mais baixas, mas, sobretudo, de maneira unificada, abrangendo vários tributos através do Simples Nacional, não só diminui o ônus tributário total como também diminui a complexidade da tributação, sendo uma solução razoavelmente inteligente ao cipoal do sistema tributário nacional, reflexo do pacto federativo fiscal. Facilita-se a *compliance*, a necessidade da compreensão do regime jurídico de diversos impostos e contribuições. Entretanto, existem efeitos colaterais inegáveis: o desestímulo ao crescimento, o estímulo à sonegação para a manutenção no sistema diferenciado, a complicada interação desse regime com

¹⁰¹ MIRRLEES, J. et al. Small Business Taxation. In: ADAM, S.; BOND, S. (Eds.). . **Tax by Design**. [s.l.] Oxford University Press, 2011. , p. 453.

os demais e ainda a restrição ao gozo de outros benefícios importantes ao empreendedorismo, notadamente, aqueles descritos na Lei do Bem. Será esse o preço a pagar por uma maior racionalidade do sistema tributário às SMES?

3.4. As dificuldades na obtenção de crédito.

Outra indicada dificuldade das SMES seria a sua dificuldade na obtenção de crédito, haja vista a sua baixa credibilidade junto aos investidores / potencial de ofertar garantia.

De fato, nas MPES “Há uma tendência de fusão do dinheiro pessoal do empregador/proprietário com o dinheiro institucional que revela limites para a sobrevivência e expansão das empresas de pequeno porte” ¹⁰², revelando a importância de facilitar-lhe o crédito. Agora, quanto a forma de obtenção do crédito (e o potencial incentivador da tributação) é mais controversa. Entrevistas feitas em países europeus indicam que alguns empreendedores informaram ter feito a escolha da forma de financiamento com bases racionais, outras baseadas em relações pessoais, contatos. ¹⁰³

Da mesma perspectiva, os investidores também não terão o devido acesso a informações, sendo comum indicar que as potencialidades das *Starts Ups* são pouco reconhecíveis da perspectiva do mercado. Assim, por exemplo, investidores de risco tendem a não considerar pequenas entidades pelas dificuldades na realização de *due diligence* ou, ao menos, obter garantias da

¹⁰² MADI, Maria Alejandra Caporale; GONÇALVES, José Ricardo Barbosa. Produtividade, financiamento e trabalho. Aspectos da dinâmica das micro e pequenas empresas (MPES) no Brasil. IN: SANTOS, Anselmo Luís; KREIN, José Dari; CALIXTRE, André Bojikian (org). **Micro e Pequenas empresas**. Mercado de Trabalho e implicações para o desenvolvimento. Rio de Janeiro: IPEA, 2012.

¹⁰³ CENTRE FOR EUROPEAN ECONOMIC RESEARCH; VALDANI VICARI & ASSOCIATI SRL. **SME taxation in Europe**: An empirical study of applied corporate income taxation for SMEs compared to large enterprises. CIP Programme 186/PP/ENT/CIP/12/F/S01C24. Luxemburgo: Publications Office of the European Union, 2015, p. 128.

dívida.¹⁰⁴

As dificuldades descritas pela OCDE também ocorrem nessas terras tropicais. A fragilidade econômica e a incapacidade de auto financiamento das SMES no Brasil ficam muito claras já que o faturamento anual médio de 73% delas é de apenas R\$60.000,00/ano.^{105, 106}

Em 2015, apenas 18% dos empreendedores consideraram não ter tido dificuldade na obtenção de empréstimo, sendo que os principais óbices/problemas à obtenção de empréstimos foram (a) taxas de juros muito altas, (b) falta de garantias reais, (c) falta de avalista/fiador, (d) falta de documentação contábil exigida, (e) falta de documentação fiscal exigida. Nesse cenário, o desafio imposto pela taxa de juros é dominante, já que 51% dos empreendedores interessados em obter empréstimo apontaram essa questão.^{107,}

108

¹⁰⁴ OECD. **Taxation of SMEs – Key Issues and Policy Considerations – No. 18**. Paris: OECD Publishing, 2009, p. 85

¹⁰⁵ SEBRAE; CHECON. Financiamento de Pequenos Negócios. 2017b. Disponível em: <[http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/c3f8192fd449605b9a45b7ebc68196ae/\\$File/5789.pdf](http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/c3f8192fd449605b9a45b7ebc68196ae/$File/5789.pdf)>. Acesso em: 1 jan. 2017.

¹⁰⁶ Entre 2004 e 2008, havia ocorrido diversos avanços estudados por Madi e Gonçalves no acesso ao crédito para as MPES. Esse cenário fático havia se sujeitado a algumas mudanças, com a revisão das estratégias das instituições privadas cujo financiamento do empreendedorismo havia avançado (que serão mantidas no renovado cenário de crise econômica?), e o significativo apoio dos Bancos Estatais (que será mantido no renovado cenário de crise fiscal?)? Há também o reconhecimento de que as políticas de crédito públicas e privadas são bem flexíveis, o que impacta especialmente as MPE (MAIA e GONÇALVES, 2012) Assim, em 2004, o valor médio do financiamento era R\$163,57, chegando a R\$1.237,83 no ano de 2008, a partir de um conjunto de ações do governo como a criação do fundo garantidor do crédito, a dispensa de algumas certidões negativas, a criação da rede nacional de simplificação do registro e legalização de empresas e negócios (MAIA e GONÇALVES, 2012) e em virtude do cenário econômico favorável.

¹⁰⁷ SEBRAE; CHECON. Financiamento de Pequenos Negócios. 2017b. Disponível em: <[http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/c3f8192fd449605b9a45b7ebc68196ae/\\$File/5789.pdf](http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/c3f8192fd449605b9a45b7ebc68196ae/$File/5789.pdf)>. Acesso em: 1 jan. 2017.

¹⁰⁸ O mesmo estudo reconhece que, em 2015, houve uma queda de quase 30% dos empreendedores interessados em empréstimo, o que é imputado à desconfiança com o cenário econômico. Indica que os empréstimos são menos acessíveis quanto menor a empresa e que a principal causa de busca de obtenção de crédito é, simplesmente, a obtenção de capital de giro (50%) e que o nível de negativa do crédito cresceu drasticamente de 2014 e 2015 (59%). Indicou-

Dos dados econômicos descritos acima, reitera-se, em dois cenários histórico-econômicos do Brasil recente (2004 a 2008 e 2015/2016), a perspectiva da OCDE: as SMES possuem dificuldades em se financiar superiores às sociedades com patrimônio apto a garantir as dívidas envolvidas. Esse cenário poderá ser mitigado ou favorecido por questões tributárias, mas talvez sua verdadeira solução esteja, também, na revisão da política de taxas de juros brasileira.

Assim, partindo para uma perspectiva jurídica, a OCDE reconhece que uma das principais fontes de financiamento das SMES é o reinvestimento do lucro, devendo os países adotar – "a tributação da renda da sociedade a uma alíquota baixa, comparada com a máxima alíquota da TRPF sobre a renda pessoal oriunda do empreendimento."¹⁰⁹. Tal ocorre no Brasil já que as alíquotas da tributação da pessoa jurídica são mais brandas do que a máxima da pessoa física (atualmente em 27,5%).

Quanto ao investimento por terceiros, é sem dúvidas vantajoso de uma perspectiva exclusivamente tributária ao investidor obter a distribuição de lucros por não haver aqui o problema da dupla tributação, uma vez que a distribuição de lucros é isenta ao IR (art. 39, inc. XXIX, XXXVII, RIR)(BRASIL, 1999) No entanto, essa não será uma vantagem para a micro e pequena empresa tendo em vista a amplitude da isenção, que abrange também os lucros obtidos em sociedades no lucro real e presumido.

Por outro lado, o estudo destaca que, para as sociedades aptas o obter empréstimos garantidos, a possibilidade de dedução dos juros, quando existente, tende a ser mais favorável às grandes sociedades, pelas facilidades de garantirem

se que as SMES tem dificuldades para ofertar garantias, cenário que demonstrava sinais de piora. SEBRAE; CHECON. Financiamento de Pequenos Negócios, 2017. Disponível em: <[http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/c3f8192fd449605b9a45b7ebc68196ae/\\$File/5789.pdf](http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/c3f8192fd449605b9a45b7ebc68196ae/$File/5789.pdf)>. Acesso em: 1 jan. 2017).

¹⁰⁹ OECD. **Taxation of SMEs – Key Issues and Policy Considerations – No. 18**. Paris: OECD Publishing, 2009, p. 51.

empréstimos já que apresentam baixos-riscos aos credores ¹¹⁰¹¹¹.

Tal é reconhecido no Brasil às sociedades optantes pelo lucro real que podem deduzir juros em suas despesas operacionais. Entretanto, a sistemática de apuração do Simples Nacional (principal regime tributário das MPE) impede a dedução dos juros uma vez que as despesas concretas não são consideradas.

Mesmo no caso das MPE não optantes pelos Simples, a possibilidade de dedução dos juros de financiamentos será rara. De um lado, pela própria dificuldade de obter empréstimos haja vista o baixo valor e tangibilidade dos bens a ofertar. Por outro lado, as SMES iniciantes tendem a trabalhar no negativo, já que os custos imediatos são altos comparados com a receita¹¹². Logo, as pequenas não aproveitam o benefício da dedutibilidade. Essa realidade descrita genericamente no relatório da OCDE continua aplicável ao Brasil¹¹³.

Diante da impossibilidade da dedução dos juros, por sua situação negativa, a OCDE tem sua sugestão de solução: a compensação dos prejuízos de maneiras distintas das tradicionais. Reconhece que a maioria dos países permite a compensação dos prejuízos nos exercícios subsequentes, mas não avançam além disso. De maneira ousada, sugerem a possibilidade de dedução dos prejuízos dos negócios não incorporados com a renda oriunda do emprego. Indica ainda que deveria se pensar em benefícios diferenciados para a dedução dos juros para "*new innovative firms*", provavelmente outro nome para *Start Ups*,

¹¹⁰ OECD. **Taxation of SMEs – Key Issues and Policy Considerations – No. 18**. Paris: OECD Publishing, 2009, p. 51.

¹¹¹ OECD. **Taxation of Smes in OECD and G20 Countries**. OECD Tax Policy Studies. 23. ed. Paris: OCED Publishing, 2015.

¹¹² OECD. **Taxation of SMEs – Key Issues and Policy Considerations – No. 18**. Paris: OECD Publishing, 2009.

¹¹³ Não foram encontrados dados estatísticos diretos sobre as sociedades operando no Prejuízo. No entanto, a alta taxa de mortalidade das sociedades é um indício indireto do grande número de sociedades que trabalham no negativo nos seus anos iniciais. No Brasil, entre os anos de 2008 e 2012, a taxa de mortalidade das MPE, desconsiderados os MEI, girou por volta dos 45%. SEBRAE, 2016, op. cit..

nas quais o período de gestação é mais longo e, portanto, demora a haver lucros para deduzir os juros.^{114 115}

Mirrless lembra que "tratamento assimétrico de perdas pode desencorajar a assunção de riscos pelas sociedades, já que o governo participa nos resultados se o investimento é um sucesso, mas não participa integralmente no risco correspondente."¹¹⁶ . Novamente, é destacado que tal situação não justifica tratamento diferenciado do pequeno negócio, mas um tratamento mais adequado das perdas para todas as firmas. Sugere que a solução seria permitir haver o reembolso em uma quantidade ampla de circunstâncias ou, ao menos, garantir que as perdas possam ser aproveitadas posteriormente.¹¹⁷

No Brasil, a possibilidade de aproveitamento dos prejuízos não encontra limites temporais desde 1995. Há, todavia, necessidade de observar o limite máximo, para compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado (art. 15, Lei nº 9.065/1995.) Contudo, tal apenas se aplica às sociedades optantes pelo lucro real o que – destaque-se, não é a realidade da maior parte das sociedades brasileiras, haja vista serem optantes pelo Simples nacional.

Já para as sociedades optantes pelo Simples Nacional, a LC nº155/2016 buscou solucionar parte do problema da obtenção de crédito pelas MPES,

¹¹⁴ OECD. **Taxation of SMEs – Key Issues and Policy Considerations – No. 18**. Paris: OECD Publishing, 2009

¹¹⁵ No mesmo sentido, Mirrless indica que as vedações ao aproveitamento de prejuízos são especialmente impactantes às SMES: "Another feature of the tax system that may affect smaller and larger firms differently is the asymmetric treatment of profits and losses. When taxable profits are positive, they are taxed, but when taxable profits are negative, they generally do not attract a full tax rebate. Losses may be 'carried back' to offset against positive profits made in a limited number of previous years, which may produce an immediate tax repayment if the firm had sufficiently high positive taxable profits during the relevant period. When this carry-back provision is exhausted, however, losses can usually only be 'carried forward' to set against future taxable profits. When losses are carried forward, there is generally no compensation for the time delay before they can be used to reduce future tax payments. (MIRRLEES et al., 2011, p. 454)

¹¹⁶ MIRRLEES, J. et al. *Small Business Taxation*. In: ADAM, S.; BOND, S. (Eds.). . **Tax by Design**. [s.l.] Oxford University Press, 2011, p. 454

¹¹⁷Id., p. 455

criando a figura do investidor-anjo, pessoa física ou jurídica que poderá fazer aporte de capital sem que, com isso, venha a integrar o capital social da empresa através de um contrato de participação de duração não superior a 7 anos (art. 61-A, §§ LC nº123/2006 incluído pela LC nº155/2016). O valor de tal aporte, inclusive, não é considerado como receita da sociedade para fins de enquadramento dessa como microempresa ou empresa de pequeno porte (art. 61-A, §5º, LC nº123/2006 incluído pela LC nº155/2016)¹¹⁸, evitando-se o desenquadramento e, portanto, a não possibilidade de opção pelo Simples Nacional.

Por fim, novamente, a OCDE recomenda cautela, indicando que a facilitação do crédito pode ocorrer de diversas maneiras e não necessariamente por meio de incentivos fiscais. Que é necessária cautela pela dificuldade tanto de medir as falhas de mercado e qual seria o nível ideal de investimento. Que é complexo definir em que medida a tributação influencia as escolhas dos investidores. E que o resultado dessas complexidades é o risco de indevida alocação dos recursos (implicando em custos de eficiência), com capital excessivamente direcionado para certos investimentos, e/ou capital sendo inadvertidamente e indevidamente direcionado ¹¹⁹ - ou seja, hipóteses de falha de governo na tentativa de solucionar falhas de mercado.

Nesse cenário, deve-se lembrar ainda que o principal óbice à obtenção de créditos às SMES decorre das taxas altas de juros que, se de um lado, decorrem das limitadas garantias de tais entidades, de outro lado, decorrem dos métodos utilizados para a contenção da inflação / instabilidade econômica / inadimplência adotados no Brasil.

Dessa perspectiva, recomenda a OCDE que a primeira medida a ser

¹¹⁹ OECD. **Taxation of SMEs – Key Issues and Policy Considerations – No. 18**. Paris: OECD Publishing, 2009, p. 14.

verificada é se alguma política governamental é a causa precípua da restrição ao crédito de qualidade às SMES, buscando solucionar fatores relevantes vinculados a tais políticas, fazer análises de custo-benefício, para, só depois utilizar mecanismos indiretos da tributação (extrafiscalidade). Recomenda que as abordagens diretas dos problemas devem ser consideradas, evitando-se a "confiança no sistema tributário para de alguma maneira corrigir os impedimentos surgindo em qualquer lugar."^{120 121} .

Em tal contexto, importante indicar que o Estatuto Jurídico da MPE e EPP dedica também um capítulo denominado "Do estímulo ao crédito e à capitalização.", estabelecendo uma política ampla de incentivo ao crédito à micro e pequena empresa, com a propositura de diversas medidas como a criação de um fundo garantidor, previsão de linhas de crédito específicas a tais empreendimentos¹²², o que tem sido garantido por diversos sistemas fundos públicos (art. 57 a 61-D, LC nº123/2006) ¹²³

Dentro desse escopo, entende-se que a questão do acesso ao crédito pode ser atendida / tem sido atendido por uma série de mecanismos que não são causas, por si mesmos, para justificar um tratamento tributário mais brando para as SMES.

¹²⁰ Id., p. 95

¹²¹ MIRRLEES, J. et al. Small Business Taxation. In: ADAM, S.; BOND, S. (Eds.). . **Tax by Design**. [s.l.] Oxford University Press, 2011. , p. 452

¹²² Nesse contexto, foram criados diversos incentivos direcionados também as SMES: Programa de Subvenção Econômica, Programa de Apoio à Pesquisa em Empresa Integração/ Subvenção, Programa Prime – Primeira Empresa Inovadora, Programa Juro Zero, Programa Inovar, Inovacred.

¹²³ BRASIL. Lei Complementar no 123 de 14 de Dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovad. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 13 dez. 2016

4. COMPARAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL E O REGIME TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO DAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS RECOMENDADO PELAS OCDE E PELA CPEE

Começou-se esse artigo com uma indagação: As motivações e riscos do tratamento diferenciado das SMES estão presentes no Brasil? A resposta construída acima é clara: sim, a existência de motivações é clara. O que não significa que não há riscos, tanto apontados pela OCDE quanto outros. O que não significa que a manipulação do sistema tributário é a cura para todas as mazelas enfrentadas pelas SMES. Na verdade, ele é a causa de partes delas. O que indica a necessidade de um que qualquer tratamento tributário diferenciado seja analisado muito cuidadosamente.

O modelo adotado no Brasil especialmente direcionado às SMES é o Simples Nacional, cuja sistemática tem sim – aspectos bem louváveis. Por exemplo, atendendo aos escopos indicado pela OCDE, o Simples Nacional reduz drasticamente a *compliance* ao viabilizar a “gestão compartilhada de tributos”, através da qual vários entes federados realizarão, conjuntamente, a fiscalização, a arrecadação e a cobrança em relação a certos tributos ¹²⁴. Justamente uma das recomendações da OECD¹²⁵

Mas, em outras comparações possíveis com as indicações genéricas acima feitas, verifica-se um grande descompasso ente o Simples e as recomendações europeias. Basta acompanhar o quadro comparativo abaixo proposto:

¹²⁴ SANTIAGO, S. **Simples nacional: O exemplo do Federalismo Fiscal Brasileiro**. 2a edição. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 24

¹²⁵ OECD. **Taxation of SMEs – Key Issues and Policy Considerations – No. 18**. Paris: OECD Publishing, 2009, p. 16.

Recomendações Gerais Europeias	Simplex Nacional
Evitar regimes diferenciados focados no tamanho pelos riscos de sonegação/compliance / integração com outros sistemas.	Regime baseado no tamanho.
No caso de adoção de regimes focados em tamanho, adotar progressividade.	Faixas de enquadramento integral da renda.
Concentrar os regimes diferenciados de acordo com atividades especialmente fragilizadas.	Tratamento genérico para grupos genéricos de atividades (Comércio, indústria, prestação de serviço/folha de salários)
Regimes especiais concentrados no potencial inovador.	Restrição das optantes pelo Simplex de gozar de benefícios fiscais da Lei do Bem.
Regimes recomendados: adequado sistema de aproveitamento de prejuízos; deduções ligadas a P&D; abatimentos vinculados a investimentos.	Regime generalizado com alíquotas variáveis incidentes sobre a receita.
Possibilidade de aproveitamento dos prejuízos.	Regime sobre receita bruta. Ignora prejuízos.
Possibilidade de dedução no IRPJ dos investimentos feitos nas SMES.	Estímulo através do Investidor-Anjo.
Cuidado com aumento da complexidade.	Diminuição geral da complexidade, mas dificuldades de interação com outros regimes, especialmente no caso do diferencial de alíquotas e substituição tributária.
Risco de ineficiência	Se o critério é formalidade, o Simplex é um sucesso.

Note-se: o Simplex é inadequado no que toca a maior parte das recomendações feitas pela OCDE, mas uma avaliação adequada desse regime envolve sopesar não só as recomendações feitas pelas instituições europeias. É preciso pensar na realidade brasileira.

Do ponto de vista de redução da informalidade, o sistema é um aparente grande sucesso, indicando um significativo aumento de eficiência, ao menos, da perspectiva da Fazenda Pública, como o gráfico abaixo demonstra:

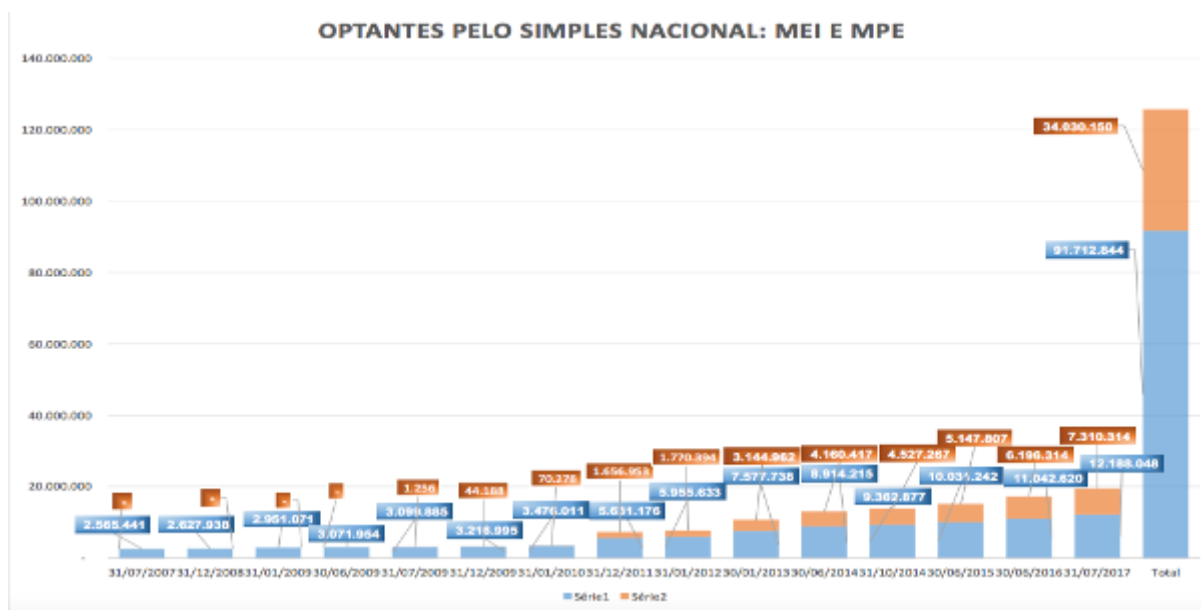


Gráfico elaborado com base em estudos do Sebrae, IBGE, etc.¹²⁶

Claro, os números isoladamente não comprovam que o significativo crescimento dos MEI/MPE optantes se dê apenas pela saída da informalidade. Movimentos dentro dos sistemas formais são possíveis (ex. vínculo de emprego para MEI, MEI para MPE, etc), mas, de um panorama geral, parece que o Simples foi um sucesso haja vista a continuidade do crescimento das sociedades optantes. Existem estudos nesse sentido, indicando a eficácia do regime na redução da informalidade, embora pela coincidência de datas seja também quase inquestionável que o *boom* dos últimos anos em seu crescimento se deu, também, em virtude da crise econômica¹²⁷¹²⁸¹²⁹

¹²⁶ IBGE. Estatísticas do Cadastro Central de Empresas. 2017. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br>>. Acesso em: 13 ago. 2017.

¹²⁷ CHRISPIM, A. C. D.; PESSOA, G. P. A efetividade da lei complementar n. 123/2006 para implementar a redução da informalidade. **Cadernos de Finanças Públicas**, n. 13, p. 5–32, 2013.

¹²⁸ COURSEUIL, C. H. L.; MOURA, R. L. O impacto do simples federal no nível de emprego da indústria brasileira Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Brasília: [s.n.]. Disponível em: <http://ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=9601>.

¹²⁹ SANTOS, A. L. DOS; KREIN, J. D.; CALIXTRE, A. B. Micro e pequenas empresas: **mercado de trabalho e implicação para o desenvolvimento**. Rio de Janeiro: IPEA, 2012.

É, inquestionavelmente, uma solução também interessante na medida em que permite um tratamento diferenciado que abrange os tributos e interesses dos três entes federados, adequando-se às peculiaridades do pacto federativo nacional. Além disso, envolve também a concessão de benefícios fiscais através das desonerações tributárias reconhecidas na LC nº. 123/2006 ¹³⁰.

Ao invés de apurar oito tributos separadamente, arcando com os riscos de seu cálculo e com o cumprimento das respectivas obrigações acessórias, um empreendedor optante pelo Simples ou pagará valores fixos (MEI) ou fará um único cálculo que abrangerá quase integralmente esses oito tributos. Não é perfeito. Mas é um imenso avanço dadas as demais opções, afinal, reduzem a informalidade e a *compliance tributária* sem desrespeitar o atual pacto federativo fiscal. O que deve pesar mais diante das inadequações / imperfeições desse regime?

5. CONCLUSÕES: O SIMPLES NA BALANÇA

Há um claro norte constitucional, repetido em vários dispositivos, quanto à necessidade de se tratar de modo diferenciado as SMES. Ainda que tal não houvesse, sistemicamente, ainda caberia defender esse tratamento com base em isonomia, capacidade contributiva, extrafiscalidade, nas externalidades positivas por elas geradas e nas suas fragilidades estruturais. Como visto acima, esse tratamento não precisa ser, necessariamente, tributário, cabendo investigar outras soluções propostas a partir de uma análise de cada um dos problemas enfrentados. Afinal, a criação de regimes tributários diferenciados pode criar

¹³⁰ BRASIL. Lei Complementar no 123 de 14 de Dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovad. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 13 dez. 2016

problemas de elevação da complexidade, dificuldades de *compliance*, de integração com outros regimes, de fiscalização e sonegação.

Dessa perspectiva, mesmo quanto aos problemas propriamente tributários, o ideal da OCDE/ CPEE para as SMES é a adoção de medidas que incentivem apenas comportamentos desejados e não as SMES genericamente; de incentivos integrados ao sistema geral de tributação, não baseados no tamanho. É reconhecido que o custo de *compliance* impacta especialmente as SMES, mas que a própria definição de um regime direcionado apenas para esse grupo (baseado em algum critério limitador e, portanto, incentivador de medidas de evasão fiscal) leva à possibilidade de elevação daquele custo.

Entretanto, acredita-se que as recomendações europeias tropeçariam na complexidade inerente ao sistema brasileiro, especialmente considerando a abrangência da competência tributária de cada um dos entes federados, especialmente no que se refere à tributação sobre o consumo. O custo de *compliance* dificilmente seria relevantemente reduzido sem um tratamento tributário mais genérico, que abrangesse não só as obrigações acessórias, mas a própria apuração do tributo. Talvez não sejam consideradas essas peculiaridades, possível simplesmente “importar” soluções europeias, já que não há no Brasil apenas um tributo sobre valor agregado. Estará, assim, completamente salvo o Simples?

Não é possível negar que, se o Simples retirou muitos da informalidade, também é verdade que há uma espécie de informalidade na formalidade, pela adoção de diversas técnicas de sonegação, especialmente a omissão de receitas e a solicitação de pagamentos em dinheiro – em uma espécie de planejamento

ilícito que busca impedir a exclusão do regime, já que o critério adotado para os regimes diferenciados é justamente a receita bruta (art. 3º, LC nº123/2006) ¹³¹

Mesmo o grau de redução do custo de *compliance* é questionável, afinal, mesmo a sociedade optante pelo Simples Nacional não está apenas nesse regime. À simplificação de algumas obrigações acessórias e principais, soma-se a coexistência da imposição de retenções na fonte, substituições tributárias, apurações nas (temidas) operações interestaduais (art. 13, §1º, LC nº123/2006).

De outra perspectiva, as desonerações previstas no Simples se concentram justamente nas Contribuições Previdenciárias, o que é especialmente questionável em tempos de discussão da viabilidade da Previdência Social.

Por fim, o Simples Nacional é limitado no seu incentivo às pequenas sociedades com potencial inovador. Afinal, a própria lei veda que sociedades gozando de seus aproveitem quaisquer outros incentivos (art. 24, LC nº123/2006). Assim, por um lado, se há incentivo à formalização, se o custo de *compliance* / *ônus tributário direto* é restringido, por outro lado o benefício é limitado nesse relevante fim extrafiscal: incentivar a inovação nas sociedades, com todo o seu potencial de desenvolvimento econômico.

Há também uma plena inadequação do sistema ao fato de que as menores sociedades, especialmente em seus anos iniciais e/ou em anos de crise, tendem a trabalhar no prejuízo. No Simples, pouco importa o seu prejuízo, haverá o pagamento de tributo o que – sem dúvidas – importa na incompreensão social da tributação (o Estado recebendo sua cota, mesmo quando não há riqueza) e na negativa do próprio princípio constitucional da capacidade contributiva.

¹³¹ BRASIL. Lei Complementar no 123 de 14 de Dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovad. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 13 dez. 2016.

Em termos mais globais, o Simples também é passível de críticas, especialmente por quebrar a cadeia não cumulativa, pela vedação legal de que os optantes aproveitem e transfiram quaisquer créditos derivados da não cumulatividade.

Será esse o preço a pagar para uma razoável racionalidade do sistema de tributação que abrange a maior parte das sociedades brasileiras? Será esse o preço a pagar em virtude dos impactos de nosso frágil pacto federativo fiscal na viabilidade de uma *compliance* acessível e administrável? No saldo da balança, ausente uma reforma tributária mais ampla, é inquestionável que sim, como reconhecem os próprios empreendedores ao optarem, crescentemente, por esse regime tributário. Mas, as falhas, particularmente brasileiras, ou reconhecidas pelas instituições europeias, não deixam dúvidas da necessidade de indagar além:

Será que não existem outros regimes possíveis?

6. REFERÊNCIAS

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: 10 nov. 2017.

BRASIL. Lei Complementar no 123 de 14 de Dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovad. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 13 dez. 2016.

BRASIL. Lei do Bem - Lei no 11.196, de 21 de novembro de 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11196.htm>. Acesso em: 5 jul. 2017.

BRASIL. Regulamento do Imposto de Renda. Decreto 3000 de 1999. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm. Acesso em 01 dez. 2018.

CENTRE FOR EUROPEAN ECONOMIC RESEARCH; VALDANI VICARI & ASSOCIATI SRL. **SME taxation in Europe**: An empirical study of applied corporate income taxation for SMEs compared to large enterprises. CIP Programme 186/PP/ENT/CIP/12/F/S01C24. Luxemburgo: Publications Office of the European Union, 2015.

CHRISPIM, A. C. D.; PESSOA, G. P. A efetividade da Lei Complementar nº123/2006 para implementar a redução da informalidade. In: ESAF (Ed.). **Cadernos de Finanças Públicas**. Brasília: ESAF, 2013. p. 5–32.

CORSEUIL, C. H. L.; MOURA, R. L. O IMPACTO DO SIMPLES FEDERAL NO NÍVEL DE EMPREGO DA INDÚSTRIA BRASILEIRA. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – Ipea 2, 2011.

DATASEBRAE. Perfil dos Pequenos Negócios. Disponível em <http://datasebrae.com.br/perfil-dos-pequenos-negocios/>. Acesso em 20 nov. 2017

DELLOITE. Compliance tributário no Brasil. As estruturas das empresas para atuar em um ambiente complexo. Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/br/Documents/tax/ComplianceTributarioBrasil.pdf>>. Acesso em: 7 ago. 2017.

DUVIVIER, Gregório. Greg News. São Paulo: HBO, 2017

ELOI (COORD), P. DE S. E P. C. Desafios da Gestão Tributária 2016/2017Relatório Desafios à Gestão Tributária. Belo Horizonte / Betim: [s.n.]. Disponível em: <https://docs.google.com/forms/d/e/1FAIpQLSeU5WkdKt46Lj47esMQc_l8C4-foFlsrMT2GXzkCWwy3W4uWA/viewform?usp=sf_link>. Acesso em: 10 jul. 2017.

FÓRUM PERMANENTE DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE. Desenvolvimento Tecnológico e Inovação nas Microempresas e Empresa de Pequeno Porte - Fatores de influência. 2007. Disponível em: <[http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/95C177D17668151C832576E1005E2CE2/\\$File/NT00043C3E.pdf](http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/95C177D17668151C832576E1005E2CE2/$File/NT00043C3E.pdf)>. Acesso em: 10 jul. 2017.

FURTADO, C. V. (FGV S.; RAMALHO, C.; LARA, R. A Indústria de Private Equity e Venture Capital 2º Censo Brasileiro. Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial, Centro de Gestão e Estudos Estratégicos, v. 1, n., p. 436, mar. 2011.

IBGE. Estatísticas do Cadastro Central de Empresas. 2017. Disponível em: <<https://www.ibge.gov.br>>. Acesso em: 13 ago. 2017.

INSTITUTO PAULA MONTENEGRO – AÇÃO SOCIAL DO IBOPE. Indicador de Analfabetismo Funcional. Disponível em: <<http://www.ipm.org.br/inaf>>. Acesso em 7 ago. 2016

MADI, Maria Alejandra Caporale; GONÇALVES, José Ricardo Barbosa. Produtividade, financiamento e trabalho. Aspectos da dinâmica das micro e pequenas empresas (MPES) no Brasil. IN: SANTOS, Anselmo Luís; KREIN, José Dari; CALIXTRE, André Bojikian (org). **Micro e Pequenas empresas**. Mercado de Trabalho e implicações para o desenvolvimento. Rio de Janeiro: IPEA, 2012.

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

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

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. 23. ed. Paris: OCED Publishing, 2015.

RECEITA FEDERAL. Instrução Normativa n.º 1.187/2011. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=16160&visao=anotado>>. Acesso em 28 out. 2017..

SANTIAGO, S. **Simples nacional: O exemplo do Federalismo Fiscal Brasileiro**. 2a edição. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SANTOS, A. L. DOS et al. Micro e Pequenas Empresas. **Mercado de Trabalho e Implicação para o Desenvolvimento**. Rio de Janeiro: IPEA, 2012.

SEBRAE - SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. **Sobrevivência das Empresas no Brasil - 2013**. ed. Brasília: Sebrae., 2013.

SEBRAE - SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. O que é economia criativa, 2016. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/o-que-e-economia-criativa,3fbb5edae79e6410VgnVCM2000003c74010aRCRD>>. Acesso em: 13 dez. 2016.

SEBRAE - SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. Análise do CAGED, 2017a. Disponível em: <<https://www.sebrae.com.br/Sebrae/PortalSebrae/Anexos/caged-junho2017.pdf>>. Acesso em: 11 ago. 2017.

SEBRAE - SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. Perfil do Microempreendedor Individual - 2015. 2016. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Perfil%20do%20MEI%202015.pdf>>. Acesso em: 9 ago. 2017.

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/PortalSebrae/UFs/SP/Pesquisas/Panorama dos Pequenos Negocios 2017.pdf](https://www.sebrae.com.br/Sebrae/PortalSebrae/UFs/SP/Pesquisas/Panorama%20dos%20Pequenos%20Negocios%202017.pdf)>. Acesso em: 13 ago. 2017.

SEBRAE. Participação das Micro e Pequenas Empresas na Economia Brasileira, 2014 Disponível em: <[https://www.sebrae.com.br/Sebrae/PortalSebrae/Estudos e Pesquisas/Participacao das micro e pequenas empresas.pdf](https://www.sebrae.com.br/Sebrae/PortalSebrae/Estudos%20e%20Pesquisas/Participacao%20das%20micro%20e%20pequenas%20empresas.pdf)>. Acesso em: 10 ago. 2017.

SEBRAE; CHECON. Financiamento de Pequenos Negócios, 2017. Disponível em: <[http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/c3f8192fd449605b9a45b7ebc68196ae/\\$File/5789.pdf](http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/c3f8192fd449605b9a45b7ebc68196ae/$File/5789.pdf)>. Acesso em: 1 jan. 2017.

SEBRAE; DIEESE. Anuário do Trabalho na Micro e Pequena Empresa: 2014. 2015. Disponível em: <[https://m.sebrae.com.br/Sebrae/PortalSebrae/Anexos/Anuario-do trabalho-na micro-e-pequena empresa-2014.pdf](https://m.sebrae.com.br/Sebrae/PortalSebrae/Anexos/Anuario-do-trabalho-na-micro-e-pequena-empresa-2014.pdf)>. Acesso em: 3 ago. 2017.

SILVA, G.; DACORSO, A. L. R. Perspectivas de Inovação Na Micro e Pequena Empresa. **Revista Economia & Gestão**, v. 33, n. 33, p. 90–107, 2013.