

JUSTIÇA, SIMPLICIDADE E TRANSPARÊNCIA NA TRIBUTAÇÃO DOS PEQUENOS EMPREENDEDORES: UM ESTUDO DOS EFEITOS DO “SIMPLES NACIONAL BRASILEIRO”

JUSTICE, SIMPLICITY AND TRANSPARENCY IN THE TAXATION OF SMALL ENTREPRENEURS: A STUDY AIMED AT THE “SIMPLES NACIONAL BRASILEIRO”

João Ricardo **CATARINO**

Universidade de Lisboa, Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, Centro de Administração e Políticas Públicas – Portugal
jcatarino@iscsp.ulisboa.pt

Eduardo Henrique do Vale **MATIAS**

ISCSP – Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, Universidade de Lisboa
eduardohmatias@gmail.com

Tiago Sousa **SANTOS**

ISCSP – Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, Universidade de Lisboa
tmsousasantos@gmail.com

Artigo recebido em 10/2017 – Aprovado em 09/2018

Resumo

A complexidade da tributação da renda das pessoas físicas, visando materializar aspirações de justa repartição, é fonte de ineficiência, gera evitação fiscal e afeta o princípio da tributação segundo a capacidade contributiva. Esta pesquisa objetiva compreender e avaliar o “Simples Nacional”, o regime brasileiro de tributação simplificada, para as micro e pequenas empresas e os micro empreendedores quanto à (1) distribuição da carga fiscal, (2) prossecução da justiça e do princípio fundamental de pagar imposto segundo a capacidade contributiva e (3) da receita arrecadada. Conclui que seus efeitos foram muito positivos quanto: ao registro das atividades económicas informais, à ideia de justiça e à arrecadação de receita.

Palavras-chave: imposto de renda; simples nacional; Regime simplificado de tributação dos pequenos negócios;

<http://periodicos.unifacef.com.br/index.php/rea>

ABSTRACT

The complexity of income taxation of individuals, aiming to materialize aspirations of fair distribution, is a source of inefficiency, generates tax avoidance and affects the principle of taxation according to the ability to pay. This research aims to understand and evaluate the "Simples Nacional", the Brazilian simplified taxation regime, for micro

and small enterprises and micro entrepreneurs as regards (1) distribution of tax burden, (2) prosecution of justice and the fundamental principle of Pay tax according to the taxable capacity and (3) the revenue collected. It concludes that its effects have been very positive: to register informal economic activities, to the idea of justice and to the collection of revenue.

KEYWORDS: *personal income tax; Brazilian simplified Small Business Taxation Scheme;*

1 INTRODUÇÃO

1.1 Justiça e repartição do imposto na vida coletiva: o caso específico das pessoas físicas e jurídicas

O imposto constitui um instrumento omnipresente na vida coletiva. Ele é uma das únicas certezas da vida para além da morte, do dizer da famosa frase atribuída a Benjamim Franklin, o inventor do para-raios e conhecido estudioso na área das ciências naturais, sobre eletricidade e meteorologia.

Com efeito, o imposto é a fonte de financiamento público que fornece aos estados a maior fatia das suas receitas. A OCDE estima que a carga fiscal em percentagem do PIB, numa média dos países representados, se situou em 2015 nos 34,3%. O Brasil segue essa mesma tendência (OCDE 2016).

Esta assinalável utilização do imposto como instrumento principal do financiamento público resulta, em parte, do processo histórico e da própria mecânica de funcionamento da figura. Com efeito, nem sempre o imposto teve esta expressão tão evidente de importância coletiva e nem sempre se procurou reparti-lo de acordo com a medida concreta de capacidade contributiva (Catarino, 2009, p. 31) (Burns 1980, pp. 29 e segs.). Nem sempre, pois, este foi ideal de justiça adotado uma vez que a ideia de justiça em vigor assentou em princípios de justiça comutativa segundo um regime de imposto “por cabeça”.

Todavia, nos Estados absolutistas que antecederam a revolução francesa, a função tributária tinha já um significado especificamente dirigido a uma certa conceção de bem comum (Hespanha, 1993, pp. 66). Ao Estado competiam funções que mais tarde vieram a integrar o âmago do Estado social, tais como a realização de alguns serviços a que os indivíduos poderiam ter acesso individual (meios de comunicação; tribunais; mercados; correios). O tributo corporizava-se em larga medida na cobrança de taxas, fossem estas pela remoção de limites ou pela utilização individual de bens públicos, e tinha já uma relação direta com o acesso a serviços públicos (Balthasar, 2006).

Depois dele, o liberalismo revolucionou a conceção da estrutura do Estado e a respectiva fundamentação. Trouxe também importantes ajustes na justificação do imposto e na conceção e aplicação da justiça, bem como na distribuição dos encargos

fiscais. Ferreira Borges refere: “...todo o tributo que abranger uma só classe, ou cair com desigualdade sobre duas, será injusto, e produzirá a destruição da prosperidade geral, que não pode existir senão a par da propriedade individual”. O tributo, sob a égide do pensamento liberal é visto, tal como o afirma Borges, (1832), como “a contribuição dos súbditos de uma nação, imposta por legítimos representantes, com o fim de habilitar o governo a fazer as despesas necessárias para conseguir a observância da lei e a segurança e prosperidade nacional” (Catarino, 2009).

No período das finanças liberais (finanças neutras) os impostos tinham uma função estritamente reditícia, com relevo para um conjunto de princípios novos, desde sempre desejados, como o do consentimento, da legalidade fiscal, da autorização anual para o lançamento dos impostos, da igualdade, da universalidade na tributação e da ideia de justiça distributiva, para referir os mais relevantes (Catarino, 2016, pp. 47 e segs.).

Destes princípios e de toda uma dogmática assente no primado da lei - de facto, da reserva de lei atribuída aos parlamentos – para criar ou modificar os elementos estruturantes do imposto resultou toda uma dogmática nova, afirmadora da ideia do manejo do imposto enquadrado num sistema – o sistema fiscal - dotado de uma lógica própria, de princípios fundamentais e gerais expressos e consagrados nas constituições políticas e em leis quadro, como sucede v. g. com as constituições portuguesa e brasileira (arts. 103.º a 107.º da CRP e 157º e segs. da Constituição brasileira de 1988, entre muitas outras), bem como regras substantivas e processuais próprias (Faveiro, 1960, 1984; Nabais, 2016; Carrazza, 2015) e com fins alargados não apenas à função reditícia mas também à promoção da igualdade de oportunidades, à redução de desigualdades, ao desenvolvimento económico-social pelo reforço da competitividade das empresas e do sistema económico (Carrazza, 2015; Catarino / Vouga, 2015a; Gomes, Antonelli, 2010; Abraham, 2013).

Nos nossos dias, o respeito pela lei tributária, pelos elementos fundamentais do Estado de Direito, como a legalidade; a isonomia / igualdade tributária; a justiça na repartição de carga fiscal; a certeza jurídica; a verdade na qualificação e consideração das realidades tributárias; a tributação pelo rendimento real e efetivo; o dever de pagar imposto segundo a capacidade contributiva revelada; a participação do cidadão contribuinte na criação e aplicação das leis fiscais; e a segurança do acesso do contribuinte aos tribunais do contencioso fiscal, entre outros, levaram à criação de uma ordem tributária completa que se reafirmou, robusteceu e redefiniu ao longo de todo o século XX (Ribeiro, 1987; Torres, 2014; Catarino, 2017).

Destes princípios estruturantes resulta que um sistema fiscal justo é aquele que reparte bem a carga fiscal pelos diferentes grupos sociais e onde cada um paga segundo o que efetivamente pode. Todavia, a política fiscal levou a uma utilização crescente do imposto como meio para o desenvolvimento das mais variadas políticas públicas que tiveram por efeito uma crescente complexidade dos sistemas, dos regimes e das normas fiscais (Catarino, 2009, 2017; Nabais, 2016).

Para isso concorreu a crescente intervenção do estado na economia e na vida social, pelo alargamento das formas e políticas e da ação pública, das quais resultou a necessidade de receitas públicas sempre crescentes, o uso e abuso do instrumento que é o imposto para os mais variados fins gerais da sociedade humana (Nabais, 2008).

Para além disso, a crescente concorrência entre sistemas fiscais conduziu à erosão das bases tributárias, agravando os défices públicos e causando maiores dificuldades de manutenção de amplas políticas públicas, sobretudo sociais, indutoras de fortes gastos públicos. Pode assim justificar-se a tomada de medidas que visem evitar o falseamento da concorrência fiscal, impedindo ou restringindo práticas prejudiciais induzidas pelo comportamento fiscal dos Estados e dos cidadãos, como o refere a OCDE (OCDE 2013, 2014; Catarino, 2015; Santos, 2000).

1.2 A complexidade e simplicidade dos modelos de tributação da renda das pessoas físicas

Os sistemas fiscais cresceram em complexidade e abrangência. Com efeito, não apenas os factos sujeitos a tributação são hoje muito mais alargados (alargamento das bases tributárias), como as normas e os regimes tributários que os regulam se tornaram mais complexos, mais densos e mais extensos (Sanches, 1996).

Este fenómeno é o resultado de uma dupla realidade. De um lado foram os sistemas fiscais e sua dogmática específica que se densificou. Com efeito, ao longo de todo o século XX, deu-se a afirmação progressiva do direito tributário como um ramo autónomo, dotado de uma dogmática própria. Desta autonomia resultaram, progressivamente, quer figuras novas de recorte mais fino, como veio a suceder com a noção de benefício ou de incentivo fiscal, para citar apenas dois exemplos. A intensificação dogmática da figura do imposto constitui, todavia, o resultado da sua utilização como realidade central do financiamento público, sobretudo no quadro do surgimento do Estado pós-liberal.

De outro, foi a vida em sociedade que se tornou mais complexa, com novas formas de desenvolvimento das relações de comércio, laborais e de produção, o que obrigou, em especial os modelos de imposto de renda, a adotar soluções que garantissem a inclusão do seu perímetro, das novas formas de obtenção dessa renda, como é o caso das rendas dos produtos financeiros mais complexos.

A atual sofisticação dos sistemas fiscais é, pois, evidente na forma complexa como se modelaram os impostos de renda, sobretudo das pessoas físicas. Esta evidência tem gerado um fenómeno com diversas faces: para uns abriram-se amplas possibilidades de planeamento fiscal, como é o caso dos grupos económicos e de algumas rendas das pessoas físicas (capitais, juros, dividendos) que sofrem hoje níveis de tributação mais moderados do que as rendas do trabalho ou de pensões; outros têm visto agravada a tributação das rendas mais típicas do trabalho assalariado ou de pensões; outros ainda, empreendedores de micro atividades por conta própria, viram-se excluídos do

sistema por não suportarem as extensas obrigações formais que ele crescentemente demanda (Sorenson, 1994, 2005) e (Brys, 2014) (Lambert e Thorenson, 2011).

E isto porque, aspirando a uma perfectividade elevada, em crescendo, quando comparada com os modelos de tributação da renda mais primitivos, adotados ao longo do século XX, os atuais modelos compreensivos ou unitários de tributação das rendas, nunca o foram verdadeiramente (Owens, 2008, pp. 121-188; Brys, 2014; Genser, 2007).

A procura por soluções muito perfeitas e, por consequência, mais complexas, nunca funcionou realmente, sobretudo para os agentes económicos de pequeno porte e mais fraca estrutura administrativa. Estes, seja por não possuírem uma estrutura produtiva muito desenvolvida, seja por se acharem nas margens do processo produtivo ou por não possuírem nem recursos nem competências técnicas para desenvolver e aplicar os sistemas de escrituração contabilística normalmente exigidos aos contribuintes que possuem atividades económicas mais estruturadas, acabam por suportar níveis de imposto de renda muito baixos ou inexistentes. Nalguns casos são mesmo relegados para a informalidade, ficando de fora dos regimes de tributação da renda, não se registando no sistema ou, quando o fazem, pagando valores de imposto verdadeiramente ridículos, muito abaixo dos seus ganhos reais.

Os sistemas tributários relutam em adotar regimes verdadeiramente simplificados de imposto de renda para estas pequenas atividades económicas, em parte porque isso requer prescindir da ideia de tributação segundo o elevado (e caro para o erário público) parâmetro da tributação do rendimento real e efetivo, que exige forte formalização da atividade (contabilidade organizada, contadores, licenciamentos, inúmeras declarações e reportes fiscais e outros, etc.). Estes regimes, quando existem, optam por tributar o rendimento tributável (líquido), apurado de forma simplificada, a partir do rendimento bruto obtido. Além disso, só valem para o imposto de renda, ao qual aplicam as alíquotas gerais do imposto desse imposto (Faustino, 2017; Leitão-Paes, 2014; OCDE, 2004, 2009, 2014;). O SIMPLES brasileiro vai mais longe, ele não prescinde da apuração da renda bruta mas não exige o cálculo do rendimento tributável, não aplica as alíquotas gerais dos impostos nele compreendido, e apura a medida do conjunto dos impostos devidos aplicando uma única alíquota (ver Anexos I a V o regime do simples nacional), o que o torna verdadeiramente mais simples.

Há, por princípio, uma resistência à adoção de regimes específicos de imposto de renda, mais “grosseiros” e simples, que tributem de forma realmente simplificada estas rendas de atividades informais ou de pequenas atividades comerciais, segundo a tributação de rendimentos líquidos, de forma moderada e ou ficcionada em nome de um valor elevado que é o da justiça e da justa repartição da carga tributária.

É verdade que modelos que tributam a renda real efetiva, apurada de forma simplificada são mais simples embora seja mais grosseira a apuração do imposto concretamente devido. Todavia, defendemos que eles apresentam a dupla vantagem de libertar esses agentes económicos das (vastas) obrigações formais (de registo, declarativas, contábeis, de reporte de dados, etc.) que normalmente seriam devidas,

ao passo que propiciam alguma medida de receita pública, sem requerer uma dispendiosa apuração da renda real efetivamente obtida.

Ora, os contribuintes de pequeno porte constituem um conjunto não despidendo de agentes económicos, no Brasil ou em Portugal, seja porque são numerosos, seja porque representam uma fatia não negligenciável da atividade económica, seja ainda porque a sua deslocação para dentro do sistema tributário, previdenciário, produz efeitos de formalidade que são muito importantes nas atividades económicas com quem se relacionam, incrementando por essa via o crescimento económico.

Assim, a adoção de regimes simplificados de tributação de certas rendas típicas da economia informal, ainda que sejam mais grosseiros do ponto de vista da pureza da ideia de justiça e dos princípios que suportam o dever geral pagar imposto segundo a capacidade contributiva concretamente revelada, produzem um ganho social relevante, que é o de trazer para dentro do sistema contribuintes e atividades que se desenvolvem fora dele.

O Brasil adotou um regime simplificado de tributação destes contribuintes, abrangendo dois segmentos, a saber, as MPE's - micro empresas e os micro empreendedores individuais, que parece conciliar de forma razoável a ideia de justiça na tributação prevalecente, o direito / dever fundamental de pagar imposto a partir da renda concretamente revelada e a necessidade de formalizar atividades que, por anos, se desenvolvem à margem do sistema jurídico e tributário. Vejamos se é assim.

2 METODOLOGIA

O objeto desta pesquisa é o sistema fiscal brasileiro e, em particular, as leis reguladoras do novo sistema de tributação simplificada dos pequenos empreendedores. Os seus objetivos visam analisar os resultados alcançados com a implantação do modelo de tributação simplificada conhecido como SIMPLES NACIONAL no Brasil. A pesquisa visa estudar os efeitos do Simples Nacional nas MPE's, incluindo as micro e pequenas empresas e os micro empreendedores individuais.

Tendo por pano de fundo o quadro teórico dos sistemas fiscais, seus limites e problemas, tem-se em vista analisar o comportamento dos contribuintes informais no Brasil (fora do sistema tributário, previdenciário, etc.) face às possibilidades oferecidas pelo novo quadro legal da formalização de atividades económicas exercidas de modo informal, bem como os níveis de arrecadação obtidos pelo Estado brasileiro nestas duas categorias de atividades, para compreender se a política de renúncia fiscal implementada, em conjunto com medidas de simplificação e desburocratização, pôde proporcionar dois efeitos essenciais: (1) a regularização / formalização dos pequenos negócios, (2) se esse incentivo à formalização se traduziu na arrecadação de impostos e, em caso afirmativo, em que termos e, finalmente, se foi violada a ideia de justiça na repartição do imposto (Blaikie, 2010; Bryman, 2004; Yin, 2009).

3 SIMPLIFICAÇÃO DO SISTEMA FISCAL E TRIBUTAÇÃO – ESTUDO DE CASO: O MODELO DO SIMPLES NACIONAL BRASILEIRO

3.1 O regime brasileiro de tributação simplificada das pequenas e micro empresas

Há mais de 10 anos foi aprovada a Lei Complementar 123/2006, a denominada Lei Geral da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte. Trata-se de um acontecimento significativo para o empreendedorismo brasileiro, bem como para o sistema tributário do País, pois a lei foi criada com o propósito de estabelecer normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às atividades, microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Anteriormente à sanção presidencial, a aprovação da Lei Geral ocorrera com votação quase unânime no Congresso Nacional brasileiro, de tal maneira que a matéria conseguiu unir toda a classe política, seja do governo ou da oposição, no sentido de que era necessário conceber um mecanismo para “combater os efeitos paralisantes da burocracia e oferecer condições favoráveis à formalização de empreendimentos, antes invisíveis para a economia e para as políticas públicas” (SEBRAE, 2009).

Esta Lei Geral mobilizou pequenos empresários do Brasil inteiro em marchas contra o que eles consideravam uma tributação injusta e controles fiscais asfixiantes. Depois de muita pressão e longas negociações entre representantes das entidades empresariais e das áreas fazendárias do governo, chegou-se ao convencimento de que “a renúncia fiscal prevista na lei seria rapidamente compensada pela formalização de novos negócios” (SEBRAE, 2007, p.19), a partir de então foi firmado o acordo que possibilitou a aprovação da lei.

O Estado brasileiro adotou, assim, um regime especial de arrecadação unificado e simplificado, com o objetivo de incentivar o setor produtivo, buscando formalidade e maior geração de empregos às micro e pequenas empresas e atividades informais por meio da redução da carga tributária sob os pequenos empreendedores brasileiros, tendo ainda uma expectativa de aumento de arrecadação. Assim, foi estabelecido o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – SIMPLES NACIONAL, por meio da Lei Complementar 127, de 14.8.2007, que aperfeiçoou a recém vigente Lei Geral 123/2006.

A Lei Complementar 123/2006 estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às micro e pequenas empresas em diversos aspectos, de entre eles, o acesso ao crédito e ao mercado, tecnologia, associativismo e também quanto à aquisição de bens e serviços pelos Poderes Públicos. Porém, destacaremos nesta pesquisa a parte referente à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições federais, estaduais e municipais, mediante o regime único de arrecadação.

O Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – SIMPLES NACIONAL - estabeleceu a regulamentação conjunta e atuação individual autônoma junto aos contribuintes, assim como o compartilhamento da cobrança e de fiscalização. Quanto à arrecadação, foi criado um documento único de arrecadação mensal de tributos administrados pela União, pelos 26 Estados, pelo Distrito Federal e pelos mais de 5 mil Municípios brasileiros.

O tratamento tributário especial, dispensado às micro e pequenas empresas aderentes ao SIMPLES NACIONAL traduz-se na aplicação de alíquotas percentuais mais baixas e progressivas, incidentes sobre uma única base de cálculo – a receita bruta. A lei definiu os limites para o conceito de microempresa – sendo considerada como tal toda a empresa ou atividade econômica que obtiver receita bruta anual entre 120.000,00 (cento e vinte mil reais) a R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais), enquanto que para a “empresa de pequeno porte” a receita bruta anual vai até R\$ 2.400.000 (dois milhões e quatrocentos mil reais).

Posteriormente, através da Lei Complementar n.º 139/2011, o Governo Federal atualizou e elevou os limites de receita bruta para R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) no caso da microempresa e no caso da empresa de pequeno porte, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais). Para a incidência da tributação foram definidas tabelas para as categorias de comércio, indústria e serviços.

Outra importante inovação implantada na sequência, foi a criação da categoria especial denominada Microempreendedor Individual (MEI), definida pela Lei Complementar nº 128, de 19/12/2008, que criou condições especiais para que o trabalhador conhecido como informal pudesse se tornar um MEI legalizado. Para ser um empreendedor individual é necessário ter um faturamento máximo de até R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) por ano e, no limite, um empregado contratado.

Com esta lei o pequeno empreendedor foi convidado a registrar-se no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ) e assim enquadrar-se no Simples Nacional com a isenção dos tributos federais (Imposto de Renda, PIS, Cofins, IPI e CSLL). Tendo, portanto, a obrigação de pagar apenas o valor fixo mensal de R\$ 45,00 (quarenta e cinco reais) no setor comércio ou indústria, R\$ 49,00 (quarenta e nove reais) no setor de prestação de serviços ou R\$ 50,00 (cinquenta reais) no setor de comércio e serviços, que será destinado à Previdência Social e ao ICMS ou ao ISS. Essas quantias são atualizadas anualmente, de acordo com o salário mínimo.

3.2 Dados sobre as MPE – micro e pequenas empresas no Brasil

Após a entrada em vigor das Leis Complementares 123/2006 e 127/2007, que configuram o atual regime do Simples Nacional no Brasil, foram feitos esforços pelo poder público e por entidades de classe de divulgação das vantagens da nova Lei Geral das MPEs, assim como uma mobilização para a regulamentação da lei no grande

número de municípios do Brasil. O Tabela 1 anexa (MPE's, coluna 1) (modelo simples nacional – número de optantes) (SEBRAE, 2014) do Simples Nacional na série histórica a partir de 2007, então já sob as novas condições especiais, até o ano de 2013.

Como se pode constatar, os dados que constam dessa Tabela 1 evidenciam que as formalizações de atividades fora do sistema ocorrem em largo número e cresceram sempre ao longo desta série de anos estudada – 2007/2013. É importante ressaltar que as formalizações do MEI - Micro Empreendedor Individual não integram estes valores, pois estas foram contabilizadas e analisadas separadamente a partir do ano da entrada em vigor da categoria especial no ano de 2009, conforme apresentado na Tabela 1 (Modelo simples nacional – número de optantes) (SEBRAE, 2014).

Tal como se observa da Tabela 1 (coluna 2) em anexo, a tendência de formalização dos MEI - Micro Empreendedores Individuais fora do sistema foi de igual modo muito expressiva e sempre em crescendo ao longo do período analisado, o que revela uma adesão massiva. Vejam-se agora, na Tabela 1 anexa (coluna 3), os números totais dos dois grupos de contribuintes (MPEs e MEI) que optaram por formalizar a sua atividades ao abrigo do regime objeto de estudo, constantes do quadro que se segue (SEBRAE, 2014).

Os números totais de contribuintes que formalizaram a sua atividade e entraram no sistema são, como evidenciado nos quadros que antecedem, muito significativos. Atualmente, dentro do universo dos pequenos negócios no Brasil as MPEs optantes do SIMPLES são 30%, enquanto no Sistema de Micro Empreendedor Individual temos 42% dos empreendimentos constituídos. Já os demais 28% são MPEs que não se enquadraram em nenhum dos sistemas diferenciados de tributação citados (CNC, 2017).

Todavia, embora a formalização de atividades que se encontrava fora do sistema tenha sido muito expressiva, quando comparamos os dados sobre a informalidade econômica geral no Brasil, verificamos que estes não evidenciam uma melhoria real destes índices. O Quadro seguinte mostra a trajetória da taxa de informalidade, tomando por base os dados do IPEA:

Quadro 1 - Trajetória da Taxa de Informalidade para o Total dos Setores – 1º trim/2012 a 3º trim/2015

Trimestre/Ano	2012	2013	2014	2015
1º Trimestre	45,68%	45,00%	44,01%	44,25%
2º Trimestre	45,53%	44,92%	43,86%	44,67%
3º Trimestre	45,38%	44,92%	44,12%	45,09%
4º Trimestre	45,17%	44,84%	44,37%	---

Fonte: (IPEA, 2016, elaboração própria)

O quadro 1 evidencia a trajetória trimestral da taxa de informalidade para o período de 2012 a 2015. Os dados mostram uma tendência de queda até meados de 2014, que foi revertida a partir do segundo trimestre de 2014, quando a taxa de informalidade registrava 43,9%. Desde esse momento a taxa de informalidade vem subindo e alcançou a marca de 45,1% no terceiro trimestre de 2015 (IPEA, 2016). Todavia, isso não retira significado à evolução que se verifica na Tabela 1 abaixo. O que parece estar sucedendo é que, por efeito da forte crise econômica que se vem fazendo sentir no Brasil, no mesmo período, aumentou o número dos desempregados e, com isso, parece estar ocorrendo uma pressão para o surgimento de novos atores desenvolvendo atividades informais. Não nos parece, todavia, que este facto adverso, retire mérito à formalização operada através do SIMPLES, conforme o comprovam os números acima. Os dados relativos à evolução do desemprego confirmam isso, em linha com as evidências apresentadas no estudo de Leitão-Paes, 2015:

Quadro 2 - Taxa de desemprego anual no Brasil – Série histórica 2012-2016

Ano	2012	2013	2014	2015	2016
Taxa de desemprego (%)	6,9	6,2	6,5	9,0	12,0

Fonte: Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua – Pnad (IBGE, 2016)

O sistema SIMPLES NACIONAL, objeto de estudo nesta pesquisa, de enquadramento e simplificação do regime tributário das micro empresas e dos micro empreendedores Individuais, tinha também em vista alcançar um segundo objetivo, conforme supra referido, que era o de saber se ele produziu um efeito positivo sobre a arrecadação de receita de atividades econômicas que, por serem anteriormente exercidas de modo informal, não pagavam impostos locais, estaduais nem federais.

Em vista a obter uma resposta a este objetivo, analisamos o comparativo, ano a ano, da arrecadação proveniente de todas as empresas inscritas no regime tributário do Simples Nacional, dentro da análise que distingue-se o montante do recolhimento de tributos auferidos pela União, Estados e Municípios, conforme se pode ver na Tabela 1 em anexo (colunas 4 a 7) (SEBRAE, 2014).

Como se pode verificar, os valores de receita fiscal arrecada, vinda de contribuintes que se achavam fora do sistema, foi não só muito expressiva como cresceu ininterruptamente ao longo de todo o período estudado. Isso significa que o Estado brasileiro conseguiu arrecadar receita onde existia capacidade contributiva real mas que, na prática, não estava a sendo coletada por incapacidade do sistema tributário de trazer para dentro do seu perímetro atividades econômicas geradoras de renda. A evolução verificada foi assim, muito positiva, cessando o prejuízo para o erário público

e alcançando melhores níveis de justiça na distribuição dos encargos tributários por todos os que revelam capacidade contributiva.

Vejamos agora os dados relativos à formalização de Pequenos Negócios em cada ano, face ao ano anterior, conforme evidenciado na Tabela 1 anexa (coluna 3) (SEBRAE, 2014).

Assim como os dados sugerem uma evolução muito positiva na receita, assim também os dados referentes aos contribuintes entrados no sistema são muito expressivos, o que permite verificar uma evolução muito favorável da sua aplicação. Vejamos os dados que constam da Tabela 1 em anexo (colunas 1 a 3) (SEBRAE, 2014).

Quanto à evolução da entrada no sistema dos novos empreendedores, observamos que as MPE tiveram um pico de formalização em 2009 (Tabela 1, coluna 1), com crescimento de 20,42% em relação a 2008, fato atribuído ao momento em que a implantação do Simples Nacional ganhou força.

Porém, observa-se uma perda significativa do ritmo de crescimento dos pequenos negócios para as MPE a partir de 2010, observando-se na Tabela em anexo (coluna 1) uma retração acentuada em 2013.

De acordo com a mesma Tabela 1 anexa, os MEI apresentaram um percentual de 115,27% de crescimento nas formalizações em 2011, o que evidencia o grande sucesso na etapa inicial de funcionamento da nova categoria: o Micro Empreendedor Individual, nos anos subsequentes as formalizações continuaram representativas, porém com uma gradativa perda no ritmo de crescimento.

Para compreender melhor a dimensão econômica das MPE - Micro e Pequenas Empresas, a Tabela 1 anexa, no ano de 2011 elas representaram 27% do PIB brasileiro, e correspondem por 99% dos estabelecimentos formais, sendo responsável por 52% dos empregados formalizados do País (SEBRAE, 2014).

No tocante à receita fiscal, quando confrontados os dados do total da arrecadação brasileira em 2016 - R\$ 1,289 (um trilhão e duzentos e oitenta e nove bilhões de reais), com os tributos arrecadados advindos das MPEs do Simples - R\$ 71.417.645.853 (setenta e um bilhões, quatrocentos e dezassete milhões, seiscentos e quarenta e cinco mil e oitocentos e cinquenta e três reais) - temos a importância de 5,5% da arrecadação nacional oriundos do sistema Simples (Receita Federal, 2017).

Tabela 1 - Número de optantes do Modelo Simples Nacional e a respectiva Receita efectiva

Ano	Receita Líquida (milhões de reais)	Modelo Simples Nacional (número de optantes)						Receitas do Modelo Simples Nacional (milhões de reais)				Receitas do Modelo Simples Nacional em % da Receita Líquida			
		MPE (1)	Variação (%)	MEI (2)	Variação (%)	Total (3)	Variação (%)	União (4)	Estados (5)	Municípios (6)	Total (7)	União	Estados	Municípios	Total
2007	513.268,18	2.496.254	0,00%	0	0,00%	2.496.254	0,00%	6.050,00	1.789,00	542,00	8.381,00	1,18%	0,35%	0,11%	1,63%
2008	583.582,92	2.627.938	5,28%	0	0,00%	2.627.938	5,28%	17.648,00	4.901,00	1.639,00	24.188,00	3,02%	0,84%	0,28%	4,14%
2009	611.620,69	3.172.807	20,73%	44.188	100,00%	3.216.995	22,42%	19.928,00	5.024,00	1.884,00	26.836,00	3,26%	0,82%	0,31%	4,39%
2010	779.095,01	3.568.407	12,47%	771.715	1.646,44%	4.340.122	34,91%	26.698,00	6.259,00	2.575,00	35.532,00	3,43%	0,80%	0,33%	4,56%
2011	817.922,77	3.974.223	11,37%	1.656.953	114,71%	5.631.176	29,75%	31.916,00	7.132,00	3.247,00	42.295,00	3,90%	0,87%	0,40%	5,17%
2012	880.829,52	4.408.915	10,94%	2.665.605	60,87%	7.074.520	25,63%	35.258,00	7.493,00	3.751,00	46.502,00	4,00%	0,85%	0,43%	5,28%
2013	991.108,74	4.711.207	6,86%	3.659.781	37,30%	8.370.988	18,33%	41.415,00	8.559,00	4.409,00	54.383,00	4,18%	0,86%	0,44%	5,49%
Valor acumulado		24.959.751	---	8.798.242	---	33.757.994	---	178.913,00	41.157,00	18.047,00	238.117,00	---	---	---	---

Fonte: Elaboração própria com base em dados do Tesouro Nacional e SEBRAE, 2014.

Tabela 2 – Resultados do teste ANOVA

		Soma dos quadrados	Graus de liberdade	Quadrados médios	Estatística F	Significância
Receita do Modelo Simples Nacional	Entre grupos	2.161.364.647,238	2	1.080.682.323,619	21,549	0,000
	Dentro dos grupos	902.687.394,571	18	50.149.299,698	---	---
	Total	3.064.052.041,810	20	153.202.602,090	---	---
(%) Receita Líquida	Entre grupos	0,004	2	0,002	49,099	0,000
	Dentro dos grupos	0,001	18	0,000	---	---
	Total	0,005	20	0,000	---	---

Fonte: Elaboração própria

Tabela 3 – Resultados do teste de Scheffé

	Antiguidade	Dimensão amostra	Subgrupos para alpha = 0.05		
			Estados	Municípios	União
Receita do Modelo Simples Nacional	União	7	27,029	---	---
	Estados	7	---	0,761	---
	Municípios	7	---	-	36,858
	Significância	---	1,000	1,000	1,000
(%) Receita Líquida	União	7	60,965	---	---
	Estados	7	---	1,906	---
	Municípios	7	---	---	84,428
	Significância	---	1,000	1,000	1,000

Fonte: Elaboração própria

4 RESULTADOS

A criação de um regime tributário mais simples e menos complexo teve em vista atrair operadores da economia informal para o interior do sistema, alcançando desta forma uma melhora dos índices de formalização das atividades económicas e, ainda, uma receita adicional, contribuindo de forma indireta para a melhoria atividade económica. Os valores de renda dos dois grupos estudados (MEP e MEI) encontram-se expressos na tabela 1, colunas 4 a 7. Em qualquer dos grupos se verifica que ambos foram capazes de propiciar a arrecadação de mais renda ao longo dos anos estudados, apesar de a série temporal apresentar uma quebra dos inscritos a partir de 2010 em diante.

Colocou-se a questão de saber se a renda arrecadada e respectivas percentagens sobre a receita líquida da Federação são estatisticamente significativas ou casuais. Para esse fim, foi apurada antecipadamente a sua aplicabilidade, através dos pressupostos de normalidade e homocedasticidade de cada um dos grupos de dados. Para tal socorremo-nos do teste ANOVA.ⁱ Tendo em conta a tabela 2, é possível apurar que quer os valores da receita, quer as percentagens da receita líquida, o p-valor examinado no teste ANOVA é de 0,000 (inferior a 0,05) o que significa que a variância não é significativa.

Porém, é necessário partir da suposição da recusa das hipóteses nulas e da aceitação das hipóteses alternativas, segundo as quais os valores médios dos montantes de receita e os valores médios das percentagens da receita líquida não são todos iguais.

Através do uso do teste de Scheffé (Scheffé, 1959) é possível concluir que, estatisticamente, não só as médias da receita e da percentagem da receita não são iguais, como são totalmente dispares entre as três correlações possíveis (Estado, União e Municípios) (tabela 3).

CONCLUSÕES

A complexidade dos sistemas tributários resulta da maior sofisticação da vida coletiva e dos princípios que suportam os modelos de tributação dos nossos dias, como é o caso da igualdade / isonomia e do direito / dever fundamental à tributação segundo a capacidade contributiva efetivamente revelada, assentes num elevado ideal de justiça na tributação muito elevado e exigente.

Desta conjuntura resultam sistemas fiscais e regimes / modelos de tributação muito sofisticados, como é o caso dos modelos de imposto que tributam as rendas, seja das pessoas físicas seja das jurídicas. Estes tendem, todavia, a marginalizar as micros atividades, cuja incipiente estrutura não lhes permite satisfazer toda a demanda no cumprimento das obrigações formais várias requeridas pelos sistemas fiscais, segundo a ideia de justiça prevalecente, relegando-as, na prática, para fora do sistema tributário.

Por efeito desses elevados princípios de justiça e de tributação da renda real e efetiva, os sistemas fiscais relutam em adotar regimes de tributação que, podendo ser mais grosseiros na apuração do imposto efetivamente devido (ou prescindindo mesmo da

apuração da renda real obtida), são mais simples e, conseqüentemente, acomodam melhor as necessidades e capacidades das pequenas e micro atividades económicas.

Os dados apurados sugerem, a partir do caso estudado, que da adoção de sistemas mais simples, ajustados às capacidades e necessidades das micros / pequenas empresas e dos micro empreendedores individuais podem resultar efeitos muito benéficos no que concerne aos três aspetos objeto da pesquisa: (1) redução da informalidade legal e fiscal e arrecadação de receita fiscal, (2) melhoria da repartição da carga tributária por um grupo mais alargado de contribuintes e (3) melhoria dos efeitos indiretos sobre os demais operadores económicos e sobre o crescimento económico geral, (4) materializando, ao mesmo tempo, o ideal de justiça prevalecente, ajustado à realidade observada.

Neste sentido, conclui-se que este tipo de regime, simplificado, podendo embora proceder a uma apuração da medida do imposto mais grosseira e, até certo ponto, desalinhada com os elevados padrões de justiça (distributiva) prevalecentes, que opta pela tributação da renda real e efetiva, apresenta vantagens assinaláveis que não só não violam esses ideais como justificam não só o seu aprofundamento e o transformam num caso de estudo que pode muito bem ser adotado noutras jurisdições fiscais do mundo.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. Direito Financeiro Brasileiro. Campus Jurídico, 2.^a edição. Rio de Janeiro / São Paulo, 2013.

ARDENT, Gabriel. Histoire de L'impôt, Livre I, Paris :.

BALTHASAR, Ubaldo (Org.). O tributo na história: da antiguidade à globalização. História do imposto. Fundação Boiteux, 2006.

BLAIKIE, Norman. Designing Social Research – The Logic of Anticipation. 2nd. Edition. Cambridge: Polity, 2010.

BRYMAN, A. Social Research Methods. 2nd Edition. Oxford: Oxford University Press, 2004.

BRYN, Bert. Dual progressive income tax. OECD, em linha, 2014. Consultável em <https://www.oecd.org/tax/tax-global/Session%206%20-%20BRYN%20Income%20Tax.pdf> (consultado em 12.2016).

BURNS, Edward McNall. História da Civilização Ocidental vol. I. Lisboa: Printer Editora, 1980.

CARRAZA, Roque António. Curso de direito Constitucional tributário. 30.^a edição. São Paulo: Malheiros, 2015.

CATARINO, João Ricardo. Finanças Públicas e Direito Financeiro. 3.^a edição. Coimbra: Almedina, 2016.

CATARINO, João Ricardo. Para uma Teoria Política do Tributo. CTF. 2.^a ed. Lisboa, 2009.

FAUSTINO, Manuel. O Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares. in CATARINO, João Ricardo, GUIMARÃES, Vasco Branco (orgs.). Lições de Fiscalidade – Vol. I - Princípios gerais e fiscalidade interna. 5.^a edição. Coimbra: Almedina, 2017.

CATARINO, João Ricardo, GUIMARÃES, Vasco Branco (orgs.). Lições de Fiscalidade –Vol. II - Gestão e Planeamento Fiscal Internacional. Coimbra: Almedina, 2015.

CATARINO, João Ricardo. VOUGA, Margarida Monteiro. Personal Income Tax: comprehensive or dual? a comparative study of the portuguese and spanish systems. Tendências na tributação da renda pessoal: abrangente ou dual? Um estudo comparativo dos sistemas português e espanhol. EALR - Economic Analysis of Law Review. Vol. 6, nº 1, Jan-Jun., Brasília, p. 1-19, 2015.

FAVEIRO, Vítor. Fiscalidade Nacional Contemporânea. Ministério das Finanças: Lisboa, 1960.

FAVEIRO, Vítor. Noções Fundamentais de Direito Fiscal, 2 vols, Vol 1. Coimbra: Coimbra Editora, 1984.

GENSER, B. and A. Reutter. Mowing towards dual income taxation in Europe. FinanzArchiv. Public Finance Analysis, vol. 63, pp. 436–456, 2007.

GOMES, Marcus Lívio; ANTONELLI, Leonardo Pietro (Orgs.). Curso de Direito tributário Brasileiro, III vols. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

HESPANHA, António Manuel, A Fazenda. Teoria Financeira do Antigo Regime, in História de Portugal - O Antigo Regime, vol. 4, direção de José Mattoso. Lisboa: Editorial Estampa, 1993.

IPEA. Análise da dinâmica do emprego setorial de 2014 a 2015. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Brasília, 2016. Acessível na data de 13/03/2017 no sítio eletrônico:
http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota_tecnica/160115_notatecnica_disoc_23.pdf

LEITÃO-PAES, Nelson. Reflexos do Simples Nacional no emprego e na formalização do mercado de trabalho no Brasil. Revista Economía, sociedad y territorio, vol. 15 n.º 49 sep./dic. México, 2015.

LEITÃO-PAES, Nelson. Simples Nacional no Brasil: o difícil balanço entre estímulos às pequenas empresas e aos gastos tributários. Nova Economia, vol. 24, núm. 3,

septiembre-diciembre. Belo Horizonte: Universidade Federal de Minas Gerais, pp. 541-554, 2013.

OECD. Revenue Statistics 2016. Paris: OECD Publishing, 2016.
<http://dx.doi.org/10.1787/10.1787/rev_stats-2016-en-fr> (Consultado a 27/12/2016).

OCDE. Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros. Paris, 2014.

OCDE. Relatório BEPS – Base erosion and profit shifting. Paris: OCDE, 2013.

OCDE. Taxation of small and medium enterprises – Key issues and policy considerations. Paris, 2009.

OCDE. Taxation of SMEs in OECD and G20 Countries. OCDE tax policy studies. Paris: OECD Publishing, 2015. DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264243507-en>

OCDE. Taxation of small businesses. Paris, 1994.

OWENS, J. Reforma fiscal fundamental: uma perspectiva internacional. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal. Lisboa: Ministério das Finanças, Jan-Jun, 2008.

LAMBERT Peter J. and THORESEN. Thor O. The inequality effects of a dual income tax system. Discussion Papers No. 663, September. Norway: Statistics Norway Research Department, 2011.

NABAIS, Casalta. Direito Fiscal. 9.ª edição. Coimbra: Almedina, 2016.

NABAIS, Casalta. Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal. Vols. I e II- Coimbra: Almedina, 2005.

NABAIS, Casalta. O dever fundamental de pagar impostos – contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. 4.ª reimpr. Coimbra: Almedina, 2015.

RIBEIRO, Teixeira. A Justiça na Tributação. Boletim de Ciências Económicas, Vol. XXX. 1987.

SANCHES, Saldanha. Alargamento da base tributária e gestão fiscal. Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal. Lisboa: Ministério das Finanças, p. 381, 1996.

SANTOS, António Carlos. A regulação internacional da concorrência fiscal prejudicial. Cadernos de CTF. Lisboa: Ministério das Finanças, 2000.

SEBRAE. Lei Geral das Micro e Pequenas Empresas- A História de uma lei que veio fazer História. Brasília: Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, 2007.

SEBRAE. 3 Anos da Lei Geral da Micro e Pequena Empresa- Conectando a agenda econômica com a agenda social do Brasil. Brasília: Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, 2009.

SEBRAE. Participação das Micro e Pequenas Empresas na Economia Brasileira. Brasília: Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, 2014.

SEBRAE. Pequenos Negócios em Números. Brasília: Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, 2014.

SCHEFFÉ, H. The Analysis of variance. New York: Wiley, 1959.

SØRENSEN, P. B. From the global income tax to the dual income tax: recent tax reforms in the Nordic countries. *International Tax and Public Finance*, vol. 1, pp. 57–79, 1994.

SØRENSEN, P. B. Neutral taxation and shareholder income. *International Tax and Public Finance*, vol. 12, pp. 777–801, 2005.

YIN, Robert. *Case Study Research – Design and Methods*, Fourth Edition. London: Sage, 2009.

Sites Consultados

CNC. Empresômetro MPE. Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo. 2017. Base de dados em sítio eletrônico: <http://empresometro.cnc.org.br/> acessado em 13/03/2017.

Receita Federal do Brasil. Análise do Resultado da Arrecadação 2016. 2017. Sítio eletrônico: <https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/analise-do-resultado-da-arrecadacao/analise-do-resultado-da-arrecadacao> acessado em 13/03/2017.

IBGE. Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios-PNAD. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. 2016. Base de dados em sítio eletrônico: http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/pesquisas/pesquisa_resultados.php?id_pesquisa=149. Acessado em 22/03/2017.

Anexos

Quadro X1 – Evolução da Carga Fiscal média na OCDE (1985-1995) em % do PIB

	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995
OCDE	31.55	32.22	32.66	32.63	32.47	31.96	32.48	32.73	33.13	33.07	33.30

Fonte: OCDE, Revenue Statistics: Comparative tables

Quadro X2 – Evolução da Carga Fiscal média na OCDE (1995-2005) em % do PIB

	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005
OCDE	33.30	33.58	33.56	33.70	33.93	33.96	33.48	33.23	33.15	33.08	33.56

Fonte: OCDE, Revenue Statistics: Comparative tables

Quadro X3 – Evolução da Carga Fiscal média na OCDE (2005-2015) em % do PIB

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
OCDE	33.56	33.71	33.77	33.17	32.43	32.57	32.95	33.44	33.81	34.18	34.27

Fonte: OCDE, Revenue Statistics: Comparative tables

ⁱ O P-valor do teste de normalidade de Shapiro-Wilk (Shapiro-Wilk, 1965) superior a 0,05 em todos os grupos de dados. No que diz respeito ao P-valor dos testes de homocedasticidade de Levene (Levene, 1960) igual ou superior a 0,05 apenas nos grupos de dados relativos à percentagem das receitas líquidas, onde $p\text{-valor}=0,05$, enquanto os dados relativos às receitas do modelo Simples Nacional, $p\text{-valor}=0,00$.