

<http://dx.doi.org/10.21714/19-82-25372017v11n1p3451>

A Percepção da Carga Tributária nas Micro e Pequenas Empresas antes e após o Simples Nacional.

Roberta Manfron de Paula

Doutoranda em Administração na Universidade Nove de Julho

Roberta.manfron@gmail.com

Daiane Leal Costa

Pós-graduada em Planejamento Contábil e Tributário pela PUC-Minas

Daiane.leal.costa@gmail.com

Manuel Portugal Ferreira

Prof. Dr. do PPGA da Universidade Nove de Julho

Manuel.portugal.ferreira@gmail.com

recebido em 24 de fevereiro de 2016

aprovado em 19 de outubro de 2016

Resumo: Neste artigo analisam-se os reflexos da carga tributária para os pequenos negócios antes e após a vigência do Simples Nacional e, se houve mudanças significativas com a nova sistemática de tributação. O referencial teórico expõe observações relativas à carga tributária sobre as empresas no Brasil, a evolução da legislação tributária aplicada às micro e pequenas empresas (MPEs) e, especificamente, do Simples Nacional como sistema diferenciado de tributação. Metodologicamente sustentamos as análises nas percepções de especialistas que trabalham diretamente com pesquisas voltadas ao empreendedorismo e a gestão de micro e pequenas empresas, coletadas de fontes secundárias. O artigo procura expor a percepção das MPEs quanto ao regime simplificado de tributação. Os resultados, analisados no período que antecede o simples e no período que se sucede a Lei nº 123/2006, sugerem que o Simples não foi efetivo na redução da carga tributária, mas obteve algum mérito por representar um avanço no tratamento tributário favorecido, diferenciado e simplificado às MPEs.

Palavras-chave: Micro e pequenas empresas. Tributação. Simples Nacional. Lei nº 123/2006.

1. Introdução.

A carga tributária, que corresponde ao montante de recursos financeiros recolhidos em forma de tributos para que o Estado possa financiar sua existência e objetivos, é uma parcela grande de custos das empresas. Além do impacto direto, há que considerar, também, os gastos administrativos com o gerenciamento e controle das atividades tributárias. Efetivamente, para empresas grandes ou em atividades complexas os gastos com profissionais especializados em tributos, funcionários administrativos, sistemas de informática, espaço físico, dentre outros, são sacrifícios dos recursos econômicos e financeiros das corporações, somente para atender a todas as obrigações acessórias impostas pela legislação tributária (Oliveira et al., 2011). Examinando a complexidade fiscal, um estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação - IBPT em 2010 revelou que as empresas precisam cumprir 3.422 normas, ou

38.429 artigos, 89.540 parágrafos, 286.296 incisos e 37.660 alíneas, ou o equivalente a 5,9 quilômetros de normas tributárias, acaso impressas em papel A4. Em decorrência desta quantidade de normas, as empresas gastam cerca de R\$ 42 bilhões por ano para manter pessoal, sistemas e equipamentos no acompanhamento das modificações da legislação.

Para as micro e pequenas empresas (MPEs) o impacto da alta carga tributária onera orçamentos e pode mesmo inviabilizar as operações. Dada à relevância das MPEs, que representam 99% dos negócios formais do país (SEBRAE, 2008), criam empregos e renda, promovem a competitividade e o empreendedorismo, gerando assim, mais eficiência, inovação e produtividade, ameaças à sua sobrevivência refletem diretamente no desenvolvimento econômico nacional. Apesar da representatividade das MPEs na economia “somente no início da década de 90 que o Brasil enxergou nas micro e pequenas empresas um elemento chave para o desenvolvimento econômico e social do país.” (Santos & Souza, 2005, p. 75). A partir desse momento, políticas governamentais passaram a incentivar o fortalecimento dos pequenos negócios através de uma política tributária diferenciada, que aos poucos se consolidou e avançou com a finalidade de garantir a competitividade, desenvolvimento e sobrevivência destas empresas no mercado.

Foi, no entanto, em 2006 que seria regulamentada a lei de maior expressão para as microempresas e empresas de pequeno porte no Brasil. A Lei Complementar nº 123/2006 revolucionou o sistema até então vigente e trouxe consigo inovações significativas no aparato jurídico, tributário e administrativo das MPEs, dentre as quais, se destaca o Simples Nacional. Diante desse contexto o problema desta pesquisa se articula em torno da seguinte questão: *Qual o impacto do Simples Nacional para o desenvolvimento das micro e pequenas empresas?* Em essência propomos uma avaliação dos reflexos da carga tributária para as MPEs, antes e após o Simples Nacional, observando, por exemplo, quais as mudanças com a nova sistemática de tributação. Deste modo, analisa-se a carga tributária brasileira, as consequências para o empreendedorismo, o contexto em que surgiu e em que se baseia o Simples Nacional, e os principais reflexos do ônus tributário para o desenvolvimento dos pequenos negócios.

Para atingir os objetivos propostos o trabalho foi desenvolvido sustentado na análise das percepções de especialistas que trabalham diretamente com pesquisas voltadas ao empreendedorismo e a gestão de micro e pequenas empresas. Duas fontes de informações primárias foram utilizadas para a coleta de dados: os relatórios do *Global Entrepreneurship Monitor* (GEM) e pesquisas conduzidas pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE). Especificamente, foram observados nove relatórios divulgados pelo *Global Entrepreneurship Monitor* (GEM) entre 2000 e 2014, complementando com dados fornecidos pelo SEBRAE no observatório da percepção da carga tributária logo após a implementação do Simples Nacional.

As análises mostram que mesmo com o avanço que o Simples representou para os empreendedores e pequenos negócios, a carga tributária continua a ser percebida como um fator negativo e restritivo ao desenvolvimento do empreendedorismo e das MPEs no Brasil. É, por exemplo, possível perceber que mesmo com a vigência do Simples Nacional ainda persiste um quadro burocrático e uma tributação onerosa às MPEs que dificulta o seu crescimento.

Este artigo contribui, assim, para o debate sobre a necessidade de reaver, realinhar e readequar a legislação vigente para que a mesma alcance de fato os objetivos a que se propõe. O estudo contribui, também, para apresentar os fatores restritivos a aplicação do Simples Nacional ao crescimento das MPEs, dando destaque a relevância de se instituir novas diretrizes para favorecer a capacidade competitiva das MPEs no Brasil.

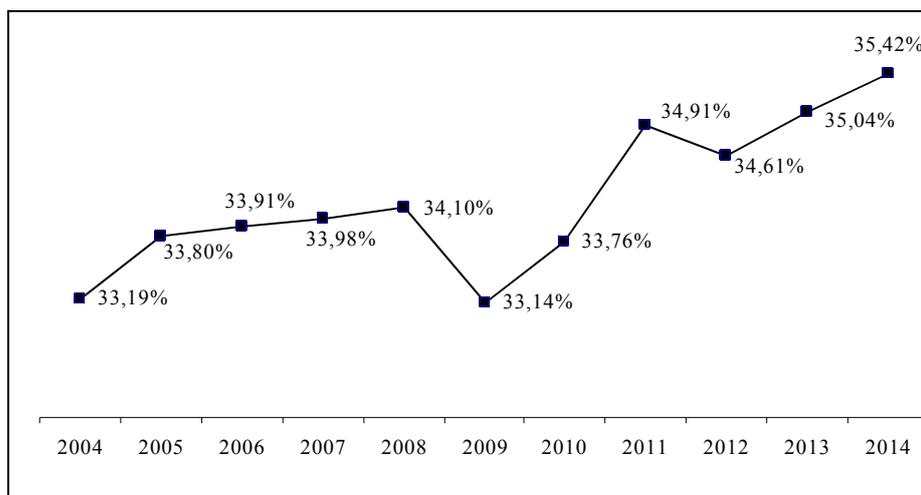
2. Fundamentação Teórica.

2.1 A carga tributária das empresas no Brasil

A carga tributária é a medida do volume de recursos financeiros que o Estado retira da sociedade na forma de tributos. Usualmente a carga tributária é mensurada pela divisão do volume total das receitas fiscais pelo valor do Produto Interno Bruto (PIB) no mesmo período da arrecadação (Carlin, 2011). Santos, Ribeiro e Gobetti (2008) esclarecem que a Carga Tributária Brasileira (CTB) corresponde ao total de impostos, taxas e contribuições compulsoriamente pagas pelo setor privado ao governo (mesmo as destinadas a financiar a poupança do próprio setor privado, como as contribuições previdenciárias e para o FGTS). Conforme o Portal Tributário (2016) há mais de 90 tipos de tributos vigentes no Brasil, que se dividem entre impostos, contribuições e taxas de melhoria, que incidem sobre a produção e vendas de mercadorias, prestação de serviços nas diversas modalidades, obtenção de rendas, propriedades imobiliárias e de veículos, dentre outros.

A despeito de algumas variações, inclusive com momentos de diminuição, a carga tributária tem seguido uma tendência ascendente ao longo dos últimos 50 anos (Varsano et al., 1998). O crescimento foi lento de modo geral, mas com crescimentos substanciais em duas ocasiões: nos triênios 1967/69 e 1994/96. No primeiro momento, a alta foi resultado da profunda reforma tributária realizada; no segundo, da estabilização da economia consequente ao Plano Real. Nos últimos dez anos, segundo o IBPT (2015), a carga tributária teve um crescimento de 2,23 pontos percentuais passando de 33,19% em 2004 para 35,42% em 2014, como denota a Figura 1. Assim, os tributos representam um dos fatores mais representativos da equação do custo Brasil (Oliveira et al., 2011; Gomes & Guimarães, 2012), e uma reforma tributária pode ser um pilar para tornar o país internacionalmente mais competitivo.

Figura 1. Evolução da carga tributária do Brasil: 2004 a 2014.



Fonte: IBPT (2015).

2.2 A evolução da legislação tributária aplicada às microempresas e empresas de pequeno porte

Em termos evolutivos, a primeira medida legal no Brasil estabelecendo tratamento especial às empresas com menor participação no mercado foi definida em 1984, com a Lei nº. 7.256 - o “Estatuto da Microempresa” - contemplando apoio nas áreas administrativa, tributária, previdenciária e trabalhista. Este se notabilizou como o mais importante texto legislativo sobre o tema, no período anterior à Constituição de 1988 (Silva, 2008). Depois, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu, em seu artigo 179, que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem dispensar tratamento jurídico diferenciado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte (SEBRAE, 2008). À Constituição de 1988

coube “superar o tratamento tributário igualitário às microempresas e empresas de pequeno porte através da proteção, expresso no Inciso IX do art. 170, que prevê tratamento favorecido para essas organizações inseridas em todo território nacional” (Costa, 2010, p. 39). Conforme o SEBRAE (2008, p.7):

A partir desse comando constitucional surgiram várias leis concedendo benefícios para as microempresas e empresas de pequeno porte. A União instituiu a Lei 9.317, de 1996, criando o SIMPLES, um sistema simplificado de recolhimento de tributos e contribuições federais que, mediante convênio, poderia abranger os tributos devidos aos Estados e aos Municípios. Os Estados preferiram não aderir ao SIMPLES e instituíram regimes próprios de tributação, o que acabou resultando em 28 tratamentos tributários diferentes em todo o Brasil. Poucos Municípios aderiram ao SIMPLES federal e a maioria não estabeleceu qualquer benefício para as microempresas e empresas de pequeno porte estabelecidas em seus territórios.

Posteriormente, com abrangência mais elástica, foi instituída a Lei 8.864, de 28.03.1994, que estabelece normas para as Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP), relativas ao tratamento diferenciado e simplificado, nos campos administrativo, fiscal, previdenciário, trabalhista, creditício e de desenvolvimento empresarial (CF, art. 179). Segundo Silva e Limiro (2007) a Lei 8.864/94 estendeu os benefícios concedidos às Microempresas as Empresas de Pequeno Porte (EPP) (Sarfati, 2013).

No entanto, apenas em 1996 é que se verificou, no campo tributário, uma medida legal de grande importância. Neste ano ocorreu a aprovação da Lei 9.317/96, de 05 de dezembro de 1996, que dispõe sobre o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES) e dá outras providências. O aprimoramento e a ampliação do pagamento de impostos nesta Lei foram o grande avanço sentido no respectivo meio, especialmente pela simplificação do recolhimento dos tributos em documento único. Contudo foi por intermédio da Lei 9.841, de 05.10.1999, que se instituiu o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, dispondo sobre o tratamento jurídico diferenciado, simplificado e favorecido, previsto nos arts. 170 e 179 da Constituição Federal (Silva & Limiro, 2007, p. 20).

Conforme o SEBRAE (2008), a Lei 9.841, de 1999, instituiu benefícios nos campos administrativos, trabalhista, de crédito e de desenvolvimento empresarial. Esses benefícios estavam limitados à esfera de atuação do Governo Federal porque lei ordinária federal não pode obrigar os Estados e os Municípios. A partir de 2006, com a edição da Lei Complementar n. 123/2006 ficaram revogadas a Lei 9.317/1996 (Simples Federal) e a Lei 9.841/1999 (Estatuto das ME e EPP). A Lei Complementar 123/2006, foi instituída com o objetivo de estabelecer normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às micro e pequenas empresas, no âmbito dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sendo posteriormente alterada pela Lei Complementar 127/2007, pela Lei Complementar 128/2008, pela Lei Complementar 133/2009, pela Lei Complementar 139/2011 e mais recentemente pela Lei Complementar 147/2014.

As alterações no texto inicial do Novo Estatuto tiveram como objetivos principais o aperfeiçoamento do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – SIMPLES NACIONAL. O Simples Nacional foi instituído em 2006 e é uma forma simplificada e englobada de recolhimento de tributos e contribuições, tendo como base de apuração a receita bruta. A opção por tal forma de tributação até 2014 era restrita a empresas que atuavam em algumas atividades específicas. A partir de 2015, com o início de vigência da chamada Lei do Super Simples, ficou estendida a possibilidade de recolhimento pelo Simples a inúmeras atividades, com o objetivo de facilitar a formalização e eliminar a burocracia para

milhares de prestadores de serviço que até então eram impedidos de realizar a opção tributária (Cabello et al., 2007).

2.3 O Simples Nacional como referência de tributação às ME e EPP

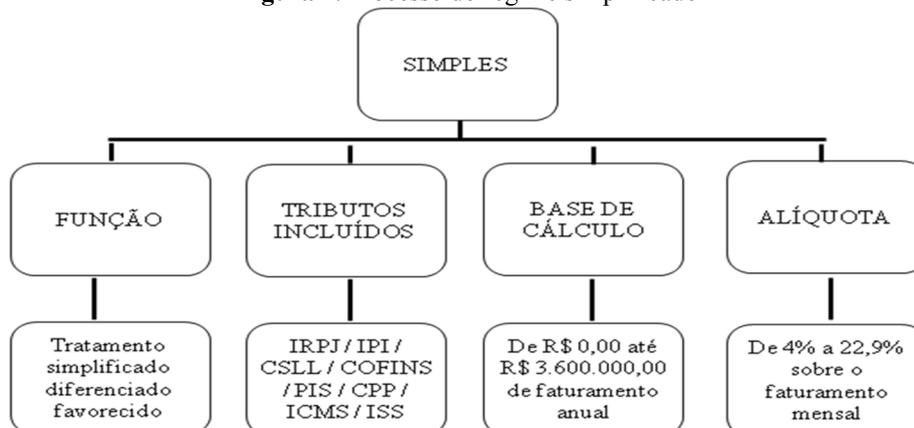
O Simples Nacional é uma evolução tributária do Simples Federal (Lei n. 9.317 de dezembro de 1996) revogado em 01.07.2007. O Simples Nacional difere do Simples Federal, pois o simples nacional abrange todas as esferas de jurisdição, tanto a federal, como a estadual e municipal. A sistemática de simplificação de recolhimento do Simples Federal somente era válida para os impostos e contribuições federais. Já o Simples Nacional implica no recolhimento de tributos no âmbito das três esferas de governo. Este regime de tributação foi criado em 2006, com vigor a partir de 01/07/2007 e não se trata de um tributo específico, mas sim de uma forma de recolhimento centralizada que engloba não só os tributos federais, mas também os tributos estaduais e municipais, além da contribuição patronal do INSS e outras contribuições devidas pelas empresas em geral (Sabatovski e Fontoura, 2007; Naylor, 2009).

Marins e Bertoldi (2007) conceituaram o Simples Nacional como:

O regime especial de tributação por estimação objetiva, constituindo em microssistema tributário, material, formal e processual, que unifica a fiscalização, o lançamento e a arrecadação de determinados impostos e contribuições de competência da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, aplicável opcionalmente às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, com o escopo de atribuir a estes contribuintes tratamento fiscal diferenciado e favorecido, em caráter parcialmente substitutivo ao regime geral e compulsório (p. 66).

Por esta definição, o Simples Nacional configura-se como microssistema tributário aplicável opcionalmente às microempresas e empresas de pequeno porte em caráter parcialmente substitutivo ao regime geral e compulsório (Naylor, 2009). O Simples Nacional engloba seis tributos federais: IRPJ, PIS/PASEP, COFINS, IPI, CSLL, INSS sobre a folha de salários, ICMS (estadual) e o ISS (municipal). Estes tributos são recolhidos mensalmente a partir da mesma base de cálculo e de uma escrituração contábil e fiscal única (Costa, 2010). A Figura 2 mostra o processo do regime simplificado, incluindo a função, os tributos a serem pagos, a base de cálculo do recolhimento unificado e a alíquota incidente. Importa entender que o objetivo declarado do Simples é criar um tratamento tributário especial para as pequenas empresas, semelhante ao que acontece em muitos países (Pêgas, 2011), que se justifica pelo elevado custo para essas empresas, fazendo com que precisem de um tratamento diferenciado para competirem no mercado (Sabatovski & Fontoura, 2007).

Figura 2. Processo do regime simplificado



Fonte: Adaptado de Esteves (2007, p. 118 apud COSTA, 2010). Atualizado conforme LC n. 139/11

Além do pagamento unificado, o Portal Tributário (2012) esclarece que a empresa optante pelo Simples tem as seguintes vantagens:

- Possibilidades de menor tributação do que em relação a outros regimes tributários (como lucro real ou presumido).
- Maior facilidade no atendimento da legislação tributária, previdenciária e trabalhista.
- Simplificação no pagamento de diversos tributos abrangidos pelo sistema, mediante uma única guia.
- Possibilidade de tributar as receitas à medida do recebimento das vendas ("regime de caixa").
- As microempresas e as empresas de pequeno porte que se encontrem sem movimento há mais de três anos poderão dar baixa nos registros dos órgãos públicos federais, estaduais e municipais, independentemente do pagamento de débitos tributários, taxas ou multas devidas pelo atraso na entrega das respectivas declarações nesses períodos.
- Estão dispensadas da entrega da apresentação da DCTF - Declaração de Débitos e Créditos de Tributos Federais e do DACON - Demonstrativo de Apuração das Contribuições Federais, as empresas optantes pelo Simples Nacional, relativamente aos períodos abrangidos por esse sistema.

Estudiosos brasileiros publicaram pesquisas referentes ao Simples Nacional com abordagens distintas, como, por exemplo: Wilbert, Alcântara e Serrano (2015) analisam a arrecadação do Simples e do Simples Nacional e da geração de empregos pelas ME, EPP e MEI, para verificar benefícios à sociedade. Dutra (2013) apresenta o enquadramento do Simples Nacional como fator desestimulador para as empresas que estão próximas ao faturamento limite previstas na lei. Para Aguiar (2013), o Simples Nacional é vantajoso ao empresário, principalmente no cumprimento das obrigações fiscais acessórias exigidas pelos organismos reguladores. Sua pesquisa conclui que empresas optantes pelo Simples Nacional têm em média 50% menos obrigações fiscais acessórias e a facilidade de elaborar com menos burocracia e em menor quantidade os livros fiscais/declarações comparado a outros regimes tributários. Bravo (2013) discute a efetividade do Simples Nacional como política pública, concluindo que o Simples Nacional não desonera grande parte das atividades de prestação de serviços, descumprindo o objetivo constitucional de favorecimento às ME e EPP, sua pesquisa sugere ser viável ocorrer uma adequação do regime previsto na LC nº 123/2006, para refletir o desiderato constitucional de favorecimento às ME e EPP.

Retting (2012) pesquisa empresas optantes pelo Simples Nacional e as cotas de salário família e salário maternidade, e conclui que o reembolso desses benefícios onera de forma prescindível grande parte das ME e EPP's. Lima e Rezende (2012) apresentam por meio de estudo de caso e simulações que o Simples Nacional é a melhor opção de tributação para os profissionais da área de Contábeis. Pessôa, Costa e Maccari (2011) apresentam uma aplicabilidade negativa do Simples Nacional, em relação à apropriação e transferências de créditos de ICMS sendo caracterizado como uma restrição à política de incentivo deste regime tributário. Rosa e Menegat (2011) discutem o contexto de terceirização e industrialização, mais especificamente no estado de Santa Catarina, os autores analisam a possibilidade de redução do ICMS no Simples Nacional nas operações internas de industrialização por encomenda que estão abrigadas pelo diferimento.

3. Método.

O método de pesquisa utilizado neste trabalho amparou-se por pesquisa bibliográfica extraído de periódicos nacionais as publicações a fim de avaliar os reflexos da carga tributária para as MPEs, antes e após o Simples Nacional. Com base em Malhotra (2011) classifica-se quanto ao objetivo como pesquisa exploratória, quanto aos procedimentos como pesquisa documental amparada por coleta de dados secundários externos e quanto à abordagem como pesquisa qualitativa. A pesquisa exploratória proporciona examinar determinados cenários para ampliar níveis de conhecimento e compreensão. Os dados secundários fornecem informações relevantes para ampliar análises em favor da pesquisa com agilidade e custo baixo (Ferreira, 2015).

Mais especificamente, o trabalho aqui apresentado procura expor as percepções de especialistas que trabalham diretamente com pesquisas voltadas ao empreendedorismo e a gestão de micro e pequenas empresas. Duas fontes de informações foram observadas: os relatórios divulgados pelo *Global Entrepreneurship Monitor* (GEM) e pesquisas conduzidas pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE).

Importante destacar que o programa de pesquisa *Global Entrepreneurship Monitor* (GEM), de abrangência mundial, é uma avaliação anual do nível nacional da atividade empreendedora. O programa da pesquisa GEM, baseada em avaliações sobre o nível de atividade empreendedora nacional para todos os países participantes, envolve uma exploração do papel do empreendedorismo no crescimento econômico nacional. Assim, o GEM estuda, em nível detalhado, o comportamento dos indivíduos com respeito à criação e gerenciamento de novos negócios. Os dados e informações gerados pela pesquisa enriquecem sobremaneira o conhecimento sobre a atividade empreendedora, além do que é encontrado nos dados oficiais dos países.

Para este estudo foram observados 9 (nove) relatórios divulgados pelo *Global Entrepreneurship Monitor* (GEM), compreendendo o período 2000 a 2014, dentre os quais, teve-se o intuito de coletar informações em ordem cronológica da percepção de especialistas no desenvolvimento de micro e pequenos empreendedores. Abordando assim, o período que antecede e sucede a vigência do Simples Nacional. Os dados do SEBRAE foram utilizados principalmente para observar a percepção da carga tributária logo após a implementação do Simples Nacional. O intuito de utilizar os comentários desses especialistas não é necessariamente acrescentar novos elementos ao que foi apresentado no referencial teórico, mas antes colher aspectos relacionados especificamente com a carga tributária, de forma a ter uma visão da percepção do ônus tributário para os pequenos empreendedores.

4. Resultados.

Os resultados, e sua análise, foram organizados em duas categorias: o impacto da carga tributária antes da vigência do Simples Nacional, e o impacto da carga tributária após a vigência do Simples Nacional.

4.1 O impacto da carga tributária antes da vigência do Simples Nacional

A primeira análise incide sobre o período prévio à entrada em vigor da Lei Complementar n. 123/06 que instituiu o Simples Nacional, que passou a vigorar em julho de 2007. Analisar-se-á aqui a percepção da carga tributária pelas micro e pequenas empresas até o ano de 2005. Importante dizer que para os empreendedores brasileiros, os impostos sempre foram percebidos de forma restritiva a abertura e manutenção dos negócios.

Prevalcia à época um sentimento de diversas barreiras à abertura de novos pequenos empreendimentos citados pela pesquisa GEM em 2003, como: políticas governamentais que impõem alta carga tributária e elevados encargos trabalhistas, além de um excesso burocrático-regulatório e o alto custo e dificuldades de acesso ao capital. De forma similar, um relatório do

SEBRAE (2007) evidenciava que no período 2003-2005 as empresas em atividade apontavam a alta carga tributária como o principal fator dificultador da atividade. Ambos os estudos confirmavam que entre os principais fatores explicativos da mortalidade das empresas era à alta carga tributária (ver Tabela 1).

O estudo do GEM de 2003 incluiu algumas entrevistas com considerações severas à política tributária e ao cenário em que as MPEs estavam inseridas, incluindo a falta de apoio estatal aos pequenos empreendedores. As altas notas negativas quanto às políticas de apoio a atividade empreendedora atribuídas pelos especialistas responsáveis pela pesquisa, teve íntima correspondência com o pesado fardo regulatório imposto nas legislações trabalhistas e tributária. Pode, por exemplo, ler-se os seguintes excertos de entrevistas no GEM (2003).

Não existe nenhuma política governamental ou grupo de representação no governo, voltado especificamente para o micro e pequeno empresário. Os lobbies estão nas mãos das grandes empresas. As pequenas estão competindo em um ambiente em que nenhuma legislação as favorece, o que as têm mantido na informalidade. (GEM, 2003, p. 45). A carga tributária brasileira (“36% do PIB – Produto Interno Bruto”) é alta para as empresas, gerando impactos burocrático e econômico. Determina a necessidade que as empresas tenham uma infraestrutura cara para que possam atendê-la. (GEM, 2003, p. 46). Há excesso de burocracia no Brasil. É difícil operar dentro da economia formal no modelo tributário e com os encargos existentes. O modelo de tributação é regressivo e cobra mais de quem trabalha o que constitui um desestímulo imediato tanto à atividade empreendedora quanto ao trabalho assalariado. Além disso, são altos os custos para registrar uma empresa. (GEM, 2003, p. 46)

A Tabela 1 apresenta este cenário, evidenciado as principais dificuldades no gerenciamento para as empresas ativas e as razões mais citadas para que as empresas encerrassem suas atividades.

Tabela 1: Dificuldades no gerenciamento da empresa – empresas ativas. Razões para o fechamento da empresa – empresas extintas

	2003		2004		2005	
	Empresas Ativas	Empresas Extintas	Empresas Ativas	Empresas Extintas	Empresas Ativas	Empresas Extintas
Carga tributária elevada	61%	42%	62%	43%	65%	43%
Falta de crédito bancário	21%	18%	26%	27%	22%	16%
Problemas com a fiscalização	8%	9%	10%	2%	7%	7%
Concorrência muito forte	35%	24%	35%	24%	35%	25%
Inadimplência/Maus pagadores	26%	22%	29%	28%	28%	19%
Recessão econômica no país	24%	14%	26%	7%	26%	18%
Falta de clientes	21%	27%	22%	34%	22%	27%
Falta de capital de giro	40%	36%	45%	52%	39%	37%
Problemas financeiros	20%	35%	21%	33%	18%	25%
Falta de conhecimentos gerenciais	11%	19%	11%	12%	10%	13%
Ponto/Local inadequado	7%	13%	7%	15%	6%	19%
Desconhecimento do mercado	5%	12%	5%	6%	4%	11%
Qualidade do produto/serviço	2%	0%	2%	6%	3%	4%
Falta de mão-de-obra qualificada	27%	12%	29%	10%	33%	16%
Instalações inadequadas	5%	10%	5%	7%	6%	6%
Outras	0%	5%	0%	6%	0%	4%
Não Sabe/Não responde	0%	3%	0%	4%	0%	3%

Fonte: SEBRAE (2007).

Os dados na Tabela 1 evidenciam que no período de 2003 a 2005 a carga tributária elevada foi identificada pelos gestores como a maior dificuldade para a condução dos negócios. A carga tributária também foi identificada como a principal justificativa para a taxa de mortalidade das empresas, com exceção de 2004, onde a falta de capital de giro foi o motivo mais citado (52%). É neste cenário, desestimulador aos pequenos empresários, que em 2006 editou-se a Lei Geral das Micro e Pequenas Empresas de modo a criar um ambiente mais favorável aos pequenos empreendimentos. A Lei Geral nasceu com o objetivo de dar tratamento favorecido, simplificado e diferenciado aos pequenos negócios.

Apesar dos avanços, em que se pode destacar a criação do sistema Simples de tributação, a visão dos especialistas brasileiros em 2006 quanto à carga tributária continuou predominantemente negativa. A carga tributária foi, em 2006, novamente destacada pela pesquisa do GEM como um “fardo”. Segundo o relatório GEM, a tributação não é previsível e nem consistente, assim como as demais regulamentações do governo, o que dificulta sobremaneira a projeção de pagamento de impostos por parte das empresas novas e em crescimento. Importa notar que o Simples surge quando o Brasil estava entre os dez países com maiores cargas tributárias como percentual do lucro bruto das empresas. O total de tributos pagos representava 71,1% da renda das empresas brasileiras, as quais, além disso, gastavam o maior número de horas por ano para preparar documentos necessários ao recolhimento de tributos: em torno de 2.600 horas. (GEM, 2006)

4.2 O impacto da carga tributária após a vigência do Simples Nacional.

Com a Lei Geral, que entrou em vigor em 01.07.2007, esperava-se um impulso ao empreendedorismo no Brasil. No entanto, na prática, os resultados da pesquisa GEM de 2007 mostraram que o cenário continuou desfavorável às pequenas empresas. Para as MPEs a carga tributária manteve-se em patamares elevados; e pode ler-se no relatório GEM (2007) que:

Além de relativamente pesado, o fardo tributário ainda é de difícil entendimento por parte dos empresários, resultando na última posição no *ranking* elaborado pela *Price Waterhouse Coopers* em pesquisa conjunta com o Banco Mundial e a *International Finance Corporation* em 2007, denominada *Paying Taxes 2008: The global picture*. São necessárias 2.600 horas por ano para cumprir todas as obrigações tributárias, o que levou o Brasil à última posição dos 177 países pesquisados. Os empreendedores da Austrália, dos Estados Unidos, do Japão e do Peru dedicam 107, 325, 350 e 424 horas por ano, respectivamente, para cumprirem suas obrigações tributárias (GEM, 2007, p. 105).

Em 2008 começaram a sentir-se algumas evoluções. As alterações no arcabouço jurídico no Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte e as políticas públicas implementadas voltadas às empresas de menor porte, começaram a repercutir positivamente nas empresas novas e em desenvolvimento. Pode, então, ler-se no relatório GEM de 2008:

Tais percepções são corroboradas pela análise da carga tributária brasileira, constituindo-se num verdadeiro fardo para as empresas, mas, por outro lado, iniciativas como a introdução do Simples Nacional têm reduzido o peso dos tributos para as empresas que estão nos estágios iniciais. Como assinalado por um dos especialistas, “de qualquer forma, o Simples federal ajudou a diminuir a carga tributária sobre os pequenos empresários e tornar as empresas um pouco mais competitivas e passíveis de crescimento”. Além de representar redução de alíquotas para empresas com faturamento anual de até R\$ 2,4 milhões, o Simples é um sistema que consolida oito tributos, sendo seis federais, um estadual e um municipal, em um único documento de arrecadação, implicando menor tempo e custo de processamento e pagamento por parte das empresas. (GEM, 2008, p. 125)

Embora o avanço que o Simples Nacional representou para os empreendedores de pequenos negócios, as políticas governamentais continuaram a ser identificadas como restritivas ao desenvolvimento do empreendedorismo no Brasil (GEM, 2008). Conclusão idêntica teve o SEBRAE (2009) que realizou em 2009 uma pesquisa de opinião sobre a percepção das características do Simples Nacional com 7.635 responsáveis por micro e pequenas empresas, nos 26 estados e no Distrito Federal. Para 29,4% dos empresários entrevistados, a Lei 123/2006 impactou em um aumento da carga total de impostos, 27,6% afirmaram que houve uma diminuição, e para 37,6% não houve alterações significativas (SEBRAE, 2009).

O governo alterou o Simples Federal informando que haveria redução dos encargos tributários instituindo o Simples Nacional, com o objetivo principal de incentivar o setor produtivo, buscando diminuir a informalidade e, conseqüentemente, os empregados sem registro. Além do objetivo traçado pelo governo, o Simples Nacional trouxe o objetivo de também simplificar o recolhimento dos tributos nos âmbitos federal, estadual e municipal. No entanto, o que pôde ser percebido foi uma elevação na carga tributária, em decorrência de uma lei complexa e com inúmeras regras adicionais em relação ao sistema anterior (Gomes & Guimarães, 2012).

Esse percentual de elevação tributária percebido foi destaque na pesquisa do SEBRAE. Segundo o relatório de pesquisa do SEBRAE (2009) entre os que relataram aumento da carga tributária total, 39,3% afirmaram que o incremento foi da ordem de 5% a 10%. Para 13,9% dos empresários, a carga tributária aumentou de 10% a 15%. Para 11% o aumento foi menor a 5%. E para 12,4%, o impacto foi superior a 20%. Entre os que relataram diminuição, 39,4% afirmaram que o decréscimo foi da ordem de 5% a 10%. Outros 19,1% afirmaram que a redução da carga tributária foi menor do que 5% e para 9% dos entrevistados o decréscimo esteve entre 10% e 15%. A Tabela 2 apresenta estes percentuais, evidenciando o impacto da carga tributária percebido após o Simples Nacional.

Tabela 2. A percepção da carga tributária pelas micro e pequenas empresas após o Simples Nacional

	Aumentou	Diminuiu
Menos de 5%	11,0%	19,1%
De 5% a 10%	39,3%	39,4%
De 10% a 15%	13,8%	9,0%
De 15% a 20%	5,9%	4,8%
Mais de 20%	12,4%	7,7%
Não sabe avaliar	17,6%	20,1%

Fonte: SEBRAE (2009).

De forma análoga aos resultados divulgados pelo SEBRAE, na mesma época, as avaliações do empreendedorismo no Brasil pelo GEM apontavam que persistiam as dificuldades no tocante a carga tributária. Essa visão fica clara em um dos comentários do GEM (2008, p. 122) “Parece contraditório, portanto que as ações realizadas em prol das micro e pequenas empresas nos últimos anos, que têm se intensificado, não ter resultado ainda como um fator positivo na percepção dos especialistas.” Para explicar este fato, o GEM (2008) defendia a tese de que este contexto devia-se em parte à falta de regulamentação por parte de estados e municípios dos instrumentos de apoio aos empreendedores e empresas de pequeno porte previstos pela Lei Geral da Micro e Pequena Empresa (Lei Complementar 123/2006). Enquanto o Governo Federal avançava em algumas áreas, como compras públicas, os governos

estaduais e municipais não estavam regulamentando. Até 2008 nem 10% dos municípios havia implantado a Lei Geral, o que implicava menor efetividade da Lei no território nacional.

No entanto, pela primeira vez, apesar de a carga tributária continuar a ser um fator ainda negativo, houve uma tendência de melhoria no que concerne a tributação aos pequenos empresários. Era o que dizia a conclusão do Relatório GEM 2008.

Após alguns anos, já com a Lei Complementar 123/2006 adaptada ao cotidiano empresarial, os depoimentos dos entrevistados nas pesquisas GEM continuavam a salientar necessárias reformas microeconômicas que tratem da revisão e simplificação de regras e procedimentos para a abertura e continuidade de um empreendimento no Brasil. (GEM, 2010).

Efetivamente, as constatações do GEM vão ao encontro do estudo “*Doing Business 2014*”, que realça que o Brasil se encontra na 116ª posição dentre os 189 países incluídos no estudo – revelando a dificuldade de fazer negócios no Brasil. Particularmente, as duas principais barreiras à atividade empreendedora que emergem são a elevada burocracia que permeia o funcionamento dos órgãos governamentais, e a alta carga tributária no país. Em contraponto, os especialistas avaliam positivamente os esforços no sentido de facilitar o cumprimento de obrigações acessórias associadas ao pagamento de impostos, a exemplo do Simples Nacional.

Assim, tanto os estudos do SEBRAE, “*Doing business 2014*” e o sucessivos relatórios do GEM convergem na avaliação da carga tributária e ineficiências burocráticas associadas como desincentivos à atividade econômica. Estas evidências são tão mais relevantes quanto mostram a permanência ao longo do tempo, apesar de alguns progressos. Por exemplo, o relatório GEM (2013, p. 103) destaca que “é notório no Brasil que a carga tributária e o excesso de burocracia e clareza no que tange ao recolhimento de impostos e obtenção de licenças para funcionamento de negócios são fatores que afetam negativamente o desenvolvimento da atividade empreendedora no país.” Exemplo disso é a avaliação das políticas governamentais brasileiras quanto à burocracia e impostos que continuam obtendo avaliações negativas (ver Tabela 3).

Tabela 3. Condições limitantes que afetam o empreendedorismo: Políticas governamentais: burocracia e impostos (2013)

Políticas governamentais: burocracia e impostos	Frequência				
	1	2	3	4	5
A carga de tributos não é um fardo para empresas novas e em crescimento	65,5	19,0	6,0	4,8	4,8
Os tributos e outras regulamentações governamentais são aplicados às empresas novas e em crescimento de forma previsível e consistente.	31,6	36,7	20,3	5,1	6,3

Nota: Resultados do questionário com especialistas do GEM, com perguntas estruturadas sobre as políticas governamentais: burocracia e impostos. As frequências relativas significam o percentual em que a nota foi citada em relação ao total de especialistas. Considera-se itens com avaliação negativa as notas com as frequências inferiores a 3(três) e itens com avaliação positiva as notas com as frequências acima de 3(três).

Fonte: GEM (2013, p. 104).

Em 2014, as políticas governamentais mensuradas pelo GEM – especificamente as políticas públicas que interferem na atividade empreendedora, impostos, burocracia, regulamentações e registro - tiveram uma redução percentual na citação de especialistas. Em 2013, 69,10% dos entrevistados recomendavam a adoção de melhores políticas governamentais quanto ao incentivo da atividade empreendedora. Já em 2014, esse percentual passou para 52,4%, ou seja, diminuíram as recomendações quanto à adoção de melhores políticas

governamentais. É evidente, que 52,4% é ainda um percentual elevado, é a prova de que ainda há muito a melhorar nesse indicador.

Esta é evidência de uma melhoria no Brasil nesse quesito. Este resultado deriva, de acordo com o mesmo relatório (GEM, 2014) de alterações institucionais com a Lei Geral da Micro e Pequena Empresa, Micro Empreendedor Individual, criação da Secretaria da Micro e Pequena Empresa, entre outros. Outras iniciativas que continuarão a melhorar o ambiente institucional incluem a implementação da REDESIM, que visa simplificar o processo de abertura, alteração e baixa de empresas (GEM, 2014).

É, assim, razoável apontar que muito embora as melhoras pontuais, as políticas governamentais brasileiras ainda requerem muitos aprimoramentos para chegarem ao ponto de propiciar o desenvolvimento de um ambiente empreendedor pleno, onde os órgãos governamentais estejam alinhados às necessidades da atividade empreendedora. Neste sentido reforça-se a necessidade de políticas públicas efetivas para promover o potencial empreendedor que se materializa na criação de novas empresas. O Simples, ainda é visto como “Supercomplicado” para os escritórios que fazem a contabilidade das empresas enquadradas no regime. Além das 57 tabelas para cálculo de impostos, estes ainda dependem do valor da folha de pagamento e receita bruta, mas é claro, sendo influenciados também pela atividade econômica. Apesar de ser comumente apelidado de Supersimples, o Simples Nacional é o sistema de tributação mais complicado, quando comparado a outros métodos existentes. A avaliação desse regime de tributação é bastante complexa, cabendo uma profunda análise de suas tabelas e regras, para que não sejam tomadas decisões erradas e, por mero descuido, acarretar multas (Souza et al., 2008; Barros & Pereira, 2008).

5. Discussão e Considerações Finais.

Os dados utilizados nesta pesquisa constituem-se, principalmente, em uma análise comparativa entre dois momentos de tributação, SIMPLES Federal e o Simples Nacional, utilizando-se da percepção dos pequenos e microempreendedores relatadas nas entrevistas conduzidas pelo *Global Entrepreneurship Monitor* (GEM) e nas pesquisas divulgadas pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE).

Tais dados foram coletados pelos pesquisadores em diferentes organizações, de diferentes segmentos comerciais e localização geográfica, o que se presume uma validade estatística confiável frente ao universo amostral.

As percepções aqui abordadas, não tiveram o intuito de repetir o que tais estudos demonstram, mas sim, compilar, a visão da carga tributária evidenciada historicamente, visto que tais pesquisas do GEM e SEBRAE são apresentadas abordando um dado momento de forma genérica e isolada, aqui o objetivo foi evidenciar esses dados específicos agrupados numa síntese histórica, o que permite visualizar que no transcorrer dos anos, pouco se evoluiu em termos de incentivos fiscais aos pequenos negócios, mesmo com as políticas públicas implementadas.

Entretanto, não é intuito deste estudo generalizar as conclusões e nem rotular o Simples Nacional dizendo que este regime de tributação seja “mais caro”. A contabilidade de cada empresa deve ser analisada individualmente e certamente há casos positivos com a nova sistemática. Mas cabe destacar, que num contexto mais amplo e abrangente, as percepções ainda são negativas frente à carga tributária brasileira.

Ressalta-se que o governo criou o SIMPLES Nacional com o objetivo principal de incentivar o setor produtivo das microempresas e empresas de pequeno porte, buscando reduzir a carga tributária, diminuindo a informalidade e, conseqüentemente, os empregados sem registro. Além do objetivo traçado pelo governo, o SIMPLES Nacional visa também simplificar o recolhimento dos tributos nos âmbitos federal, estadual e municipal.

No entanto, o que pôde ser percebido na apresentação dos dados desta pesquisa e, muitas vezes despercebido pela maior parte dos empresários, foi uma elevação da carga tributária, em decorrência de uma lei complexa e com inúmeras regras adicionais em relação ao sistema anterior.

Tal percepção é compartilhada por diferentes autores, que só reafirmam os dados aqui apresentados. Para Barros e Souza (2008), com a implantação do SIMPLES Nacional, as Micro e Pequenas empresas tiveram uma nova visão em relação à carga tributária, o que pode gerar efeito ilusório às Empresas de Prestação de Serviços, que em várias situações tiveram sua carga aumentada em relação à tributação pelo Lucro Presumido. Cabello et al (2007), também afirmam que foi percebida uma elevação na carga tributária, em decorrência de uma lei complexa em relação ao sistema anterior.

Apesar de ter favorecido alguns aspectos tributários e não tributários, como acesso ao crédito, participação em licitações e incentivo ao desenvolvimento, o SIMPLES Nacional deixa a desejar para determinados grupos de empresas, no tocante à parte tributária. Se aos empresários, o Simples Nacional significa facilidade e agilidade, para o contador esse sistema pode ser tranquilamente chamado de “Supercomplicado”, onde as atualizações constantes das leis e resoluções fazem com que um “pisar de olhos” seja fatal para a sobrevivência em meio ao mercado atual (BARROS, SOUZA, 2008).

O cenário vivenciado pelas microempresas e empresas de pequeno porte no Brasil é complexo em decorrência de diversos fatores que limitam o desenvolvimento desses pequenos negócios. Entre as barreiras, ou impedimentos, se inclui a alta tributação. Debates, com o auxílio de estudos e dados secundários como a tributação é um fator que dificulta a atividade, e mesmo a sobrevivência, das micro e pequenas empresas. A tributação diferenciada pode, no entanto, compensar algumas dificuldades enfrentadas pelas empresas menores. Se menor tributação for acompanhada de simplificação de obrigações acessórias, o alívio fiscal funciona como um equalizador, garantindo que estas empresas se mantenham competitivas no mercado.

Nesse sentido, neste estudo evidenciou-se especialmente um mecanismo específico criado para as pequenas empresas com o objetivo de simplificar e reduzir os custos associados ao cumprimento da legislação tributária. O Brasil instituiu o Simples Federal em 1996 e ampliou sua aplicação em 2006, com o Simples Nacional. O Simples Nacional foi instituído como regime especial para as MPEs com o objetivo de garantir tanto a simplificação de procedimentos quanto a redução do ônus tributário e de contribuições sociais. No entanto, a avaliação que realizamos do Simples indica que o regime simplificado de tributação não gerou ainda o impacto esperado na redução da carga tributária de modo a promover o desenvolvimento das micro e pequenas empresas.

Em análise do cenário correspondente à fase anterior ao Simples Nacional em comparação aos dias mais recentes, observa-se que apesar dos progressos induzidos pelo Simples para as pequenas empresas, a carga tributária continua a ser percebida como um fator negativo e restritivo ao desenvolvimento do empreendedorismo no Brasil. Na realidade, há inclusive elementos que permitem um questionamento mais aprofundado do impacto do Simples - em números absolutos, com base nas pesquisas do SEBRAE, 67% dos empresários de micro e pequenas empresas considerou que o impacto da carga tributária após o Simples Nacional aumentou ou manteve-se estável. E dentre os que afirmam que a carga tributária é atualmente superior, o percentual de aumento do ônus tributário foi superior a 10%, para cerca de 35% dos empresários. Estes números vão ao encontro dos dados apresentados na pesquisa do *Global Entrepreneurship Monitor*. O GEM Brasil revela que a percepção da carga tributária nas atividades empreendedoras, desde 2000, ano da primeira pesquisa no país, até 2014 foi identificada como uma barreira importante. É, assim, evidenciado que mesmo com a vigência do Simples Nacional, ainda persiste um quadro burocrático e uma tributação onerosa às MPEs.

Esta é, também, evidência da necessidade de implementar políticas públicas para realinhar e readequar a legislação vigente.

Uma conclusão *prima facie* deste trabalho é que o Simples não realizou ainda o seu intento de favorecer a emergência e o crescimento das MPEs brasileiras. Ademais, o Simples é relevante apontar que o regime somente lhes garante privilégios enquanto permaneçam na condição de pequenas empresas, pois a partir do momento que ultrapassam o limite de receita previsto, as empresas são obrigadas a migrar para o lucro presumido ou real, e em cujo regime de tributação depara-se com alíquotas superiores. No entanto, as constatações aqui apresentadas não têm o intuito de negativar a importância do Simples para as micro e pequenas empresas.

Esta pesquisa apresenta algumas limitações que importa destacar. Os dados utilizados para ilustrar os resultados são restritos ao GEM e ao SEBRAE, ampliar as fontes de dados proporcionaria uma melhor percepção para análise e discussão dos resultados e consequentemente uma contribuição adicional à pesquisa. Outra limitação foi restringir a pesquisa ao contexto teórico e uma abordagem conceitual e descritiva, não dispondo de elementos que possam testar empiricamente os benefícios da adoção do Simples Nacional pelas micro e pequenas empresas. Fica aqui uma lacuna para pesquisas futuras.

Pesquisa futura empírica avaliando o real impacto pode ser conduzida por meio de questionário dedicado, mas evidência casuística parece apontar que o sistema simplificado de tributação trouxe benefícios para este segmento de pequenas empresas. É válido sugerir pesquisas voltadas a percepção de empresários formais e informais a adesão do Simples Nacional em setores e regiões diversas para entender as motivações que levam a formalização de empresas e a adoção do regime tributário para benefício e crescimento dos MEI, ME e EPP no Brasil. Por tratar-se de uma pesquisa de caráter exploratório, não se pode generalizar as conclusões, outras perspectivas devem ser complementadas em pesquisas futuras. Como sugestão para a evolução deste estudo, propõe-se investigar, na mesma empresa, os impactos do Supersimples em relação a outros métodos de tributação como o Lucro Presumido e Lucro Real. Propõe-se, também, a aplicação do estudo em outras empresas de setores diversificados para verificação dos reflexos deste novo sistema tributário.

A guisa de conclusão pode-se afirmar que é relevante que se operacionalize os objetivos do modelo do Simples Nacional para que realmente as micro e pequenas empresas tenham maiores perspectivas de continuar no mercado, através de um sistema de tributação que responda as expectativas do setor, capaz de promover impactos significativos na economia e na sociedade.

Referências.

Aguiar, F. (2013). Obrigações fiscais acessórias: Benefícios instituídos por meio do simples Nacional para as empresas comerciais do Distrito Federal. In: *Premio Simples Nacional e Empreendedorismo*, Brasília: 3. ed. Disponível em: <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SIMPLESNACIONAL/PremioTributacaoEmpreendedorismo.aspx> . Acesso em: 11 dez de 2015.

Barros, A. & Pereira, C. (2008). Empreendedorismo e crescimento econômico: Uma análise empírica. *Revista de Administração Contemporânea*, 12(4), 25-48.

Barros, D. M.; Souza, E. S. (2008). Simples Nacional versus lucro Presumido: Uma análise da tributação das empresas prestadoras de serviços. *XVIII Congresso Brasileiro de Contabilidade*, Gramado – RS.

Banco Mundial. (2014). *Doing Business 2014: Compreendendo regulação de negócios para pequenas e médias empresas*: IFC, 2014. Disponível em: <<http://portugues.doingbusiness.org/reports/global-reports/doing-business-2014>>. Acesso em: 21 jul. 2014.

Brasil. (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 12 jan. 2014.

Brasil. (2006). *Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006*. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Diário Oficial da União, Brasília, 15 dez. 2006.

Brasil. (2011). *Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011*. Altera dispositivos da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 16 dez. 2011.

Bravo, K. (2013). *Simples Nacional e prestação de serviços: um mapa da não desoneração nas grandes cidades brasileiras*. In: *Prêmio Simples Nacional e Empreendedorismo*, Brasília: 3. ed. Disponível em: <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SIMPLESNACIONAL/PremioTributacaoEmpreendedorismo.aspx> . Acesso em: 11 dez de 2015.

Cabello, O.; Gallo, M. & Pereira, C. (2007). *O Simples Nacional, realmente, reduz a carga tributária das empresas? Um estudo de caso*. *Anais do XIV Congresso Brasileiro de Custos – João Pessoa*, PB. 1-16.

Carlin, E. (2011). *Auditoria, planejamento e gestão tributária: uma abordagem simples e prática*. Curitiba: Juruá.

Costa, J. (2010). *Tributação das microempresas e empresas de pequeno porte*. Dissertação (Mestrado) - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas da Fundação Getúlio Vargas, Programa de Pós-Graduação em Gestão Empresarial, Rio de Janeiro. 98f.

Dutra, M. (2013). *A exclusão de empresas do SIMPLES nacional*. In: *Prêmio Simples Nacional e Empreendedorismo*, Brasília: 3. ed. Disponível em: <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SIMPLESNACIONAL/PremioTributacaoEmpreendedorismo.aspx> . Acesso em: 11 dez de 2015.

Ferreira, M. (2015). *Pesquisa em administração e ciências sociais aplicadas: um guia para publicação de artigos acadêmicos*. Rio de Janeiro, RJ: LTC GEN.

Global Entrepreneurship Monitor. (2001). *Empreendedorismo no Brasil – 2001*. Curitiba: IBPQ.

Global Entrepreneurship Monitor. (2003). *Empreendedorismo no Brasil – 2003*. Curitiba: IBPQ.

Global Entrepreneurship Monitor. (2004). *Empreendedorismo no Brasil – 2004*. Curitiba: IBPQ.

Global Entrepreneurship Monitor. (2006). *Empreendedorismo no Brasil – 2006*. Curitiba: IBPQ.

Global Entrepreneurship Monitor. (2007). *Empreendedorismo no Brasil – 2007*. Curitiba: IBPQ.

Global Entrepreneurship Monitor. (2008). *Empreendedorismo no Brasil – 2008*. Curitiba: IBPQ.

Global Entrepreneurship Monitor. (2010). *Empreendedorismo no Brasil – 2010*. Curitiba: IBPQ.

Global Entrepreneurship Monitor. (2013). *Empreendedorismo no Brasil – 2013*. Curitiba: IBPQ.

Global Entrepreneurship Monitor. (2014). *Empreendedorismo no Brasil – 2014*. Curitiba: IBPQ.

Gomes, E. & Guimarães, F. (2012). A política de simplificação e renúncia fiscal para as micros e pequena empresas no Brasil e o pacto federativo: Uma análise do Simples Nacional. *Teoria & Pesquisa – Revista de Ciência Política*. 21(2), 34-47.

Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT). (2010). *Estudo do IBPT revela que são editadas 46 normas tributárias por dia útil no Brasil*. out. 2010. Disponível em: <http://ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=13873&pagina=0>. Acesso em: 04 jan. 2015.

Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT). (2015). *Evolução da carga tributária brasileira*. mai. 2015. Disponível em: <<https://www.ibpt.com.br/noticia/2142/Carga-tributaria-brasileira-cresce-em-2014-apesar-da-crise>>. Acesso em: 07 dez. 2015.

Lima, E. & Rezende, A. (2012). A tributação da prestação de serviços contábeis: profissional liberal ou empresa – o que é melhor? *Revista da Micro e Pequena Empresa, Campo Limpo Paulista*, 6(2), 4-27.

Malhotra, N. (2011). *Pesquisa de marketing: foco na decisão*. 3ª ed. São Paulo, SP: Pearson Prentice Hall.

Marins, J. & Bertoldi, M. (2007). *Simples Nacional: Estatuto da microempresa e da empresa de pequeno porte*. São Paulo, SP: Revista dos Tribunais.

Naylor, C. (2009). *Fundamentos constitucionais do Simples Nacional*. Disponível em: <<http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/journals/2/articles/16394/public/16394-16395-1-PB.pdf>>. Acesso em: 12 jan. 2015.

Oliveira, L., Chieregato, R., Perez Junior, J. & Gomes, M. (2011). *Manual de contabilidade tributária*. 10^{ed}, São Paulo, SP: Atlas.

Pêgas, P. (2011). *Manual de Contabilidade Tributária: Análise dos impactos tributários das leis n.º 11.638/07, 11.941/09 e dos pronunciamentos emitidos pelo CPC*. 7ed. Rio de Janeiro: Maria Augusta Delgado.

Pessôa, L.; Costa, G. & Maccari, E. (2011). As Micro e Pequenas Empresas, o Simples Nacional e o Problema dos Créditos de ICMS. In: *Encontro da ANPAD, 35 - Anais eletrônicos*. Rio de Janeiro: ANPAD, 2011. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/APB1981.pdf>. Acesso em: 17 nov. de 2015.

Portal Tributário. (2016). *Os tributos no Brasil: Relação atualizada e revisada em 27/07/2016*. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>>. Acesso em: 12 set. 2016.

Portal Tributário. (2012). *Simples Nacional ou "Super Simples" - Resumo - Vantagens*. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/tributos/simples.html>>. Acesso em: 17 jan. 2015.

Rettig, L. (2012). Redução de obrigações acessórias no reembolso das empresas optantes pelo SIMPLES nacional. In: *Prêmio Simples Nacional e Empreendedorismo*, Brasília: 2. ed. 2012. Disponível em: <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SIMPLESNACIONAL/PremioTributacaoEmpreendedorismo.aspx>. Acesso em: 11 dez de 2015.

Rosa, T. & Menegat, V. (2011). Industrialização por encomenda nas empresas do SIMPLES Nacional: uma análise do entendimento do Fisco Catarinense à luz da Resolução Normativa N° 63/2009. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, Florianópolis, 10(29), 41-52.

Sabatovski, E. & Fontoura, I. (Org.). (2007). *Super Simples: Estatuto Nacional da Microempresa*. Curitiba, PR: Juruá.

Santos, C.; Ribeiro, M. & Gobetti, S. (2008). *A evolução da carga tributária bruta brasileira no período 1995-2007: tamanho, composição e especificações econométricas agregadas*. Brasília, DF: IPEA, 2008.

Santos, R. & Souza, A. (2005). *Planejamento tributário: o impacto dos programas governamentais simples e simples geral nas micro e pequenas empresas*. Contabilidade Vista & Ver. 16(1), 73-88.

Sarfati, G. (2013). Estágios de desenvolvimento econômico e políticas públicas de empreendedorismo e de micro, pequenas e médias empresas (MPMEs) em perspectiva comparada: os casos do Brasil, do Canadá, do Chile, da Irlanda e da Itália. *Revista de Administração Pública*, 47(1), 25-48.

Serviço Brasileiro de apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE). (2007a). *Lei Geral da Micro e Pequena Empresa: Guia das lideranças e gestores*. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/customizado/lei-geral/lei-geral/publicacoes>>. Acesso em: 22 jul. 2015.

Serviço Brasileiro de apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE). (2007b). *Fatores condicionantes e taxas de sobrevivência da micro e pequena empresa no Brasil 2003 – 2005*. ago. 2007. Disponível em:

<[http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/BDS.nsf/8F5BDE79736CB99483257447006CBA D3/\\$File/NT00037936.pdf](http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/BDS.nsf/8F5BDE79736CB99483257447006CBA D3/$File/NT00037936.pdf)>. Acesso em: 12 jan. 2015.

Serviço Brasileiro de apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE). (2008). *Simple Nacional: atualizado até a Resolução CGSN 29, de 21 de janeiro de 2008*. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/customizado/leigeral/leigeral/publicacoes/manual_contador.pdf>. Acesso em: 12 jan. 2015.

Serviço Brasileiro de apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE). (2009). *Pesquisa Sebrae Nacional: Lei Geral das Micro e Pequenas Empresas 123/2006*. Disponível em: <[http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/BDS.nsf/C52AE3408EE9E56B8325771F005D3B D9/\\$File/NT00044096.pdf](http://www.biblioteca.sebrae.com.br/bds/BDS.nsf/C52AE3408EE9E56B8325771F005D3B D9/$File/NT00044096.pdf)>. Acesso em 17 jan. 2015.

Silva, G. (2008). *As microempresas e empresas de pequeno porte no cenário econômico-jurídico nacional*. Disponível em: <<http://www.franca.unesp.br/gabriel%20caceres%20da%20silva.pdf>>. Acesso em: 10 jan. 2015.

Silva, R. & Limiro, A. (2007). *Manual do Super Simple: comentários à Lei Geral das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Lei Complementar 123/06)*. 2^{ed}. Curitiba, PR: Juruá.

Souza, R., Franco, A., Souza, A. & Silva, J. (2008). *Contabilidade Tributária Simple Nacional: teórica e simplificação*. XVIII Congresso Brasileiro de Contabilidade, Gramado – Rio Grande do Sul.

Varsano, R., Pessoa, E., Silva, N., Afonso, J., Araújo, E. & Ramundo, J. (1998). *Uma análise da carga tributária do Brasil*. Rio de Janeiro, RJ: IPEA.