



**Conselho de
Monitoramento e
Avaliação de
Políticas Públicas**

Relatório de Avaliação

SIMPLES NACIONAL

Ciclo 2020

CONSELHO DE MONITORAMENTO E AVALIAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS

COMITÊ DE MONITORAMENTO E AVALIAÇÃO DE SUBSÍDIOS DA UNIÃO

Ciclo CMAP
2020

Política avaliada
Simples Nacional

Coordenador da avaliação
Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA

Executores da avaliação
Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA
Controladoria-Geral da União - CGU

Supervisor da avaliação
Secretaria de Avaliação, Planejamento, Energia e Loteria - SECAP

Informações:
Secretaria de Avaliação, Planejamento, Energia e Loteria
Tel: (61) 3412-2358/2360

Home Page:
<https://www.gov.br/economia/pt-br/aceso-a-informacao/participacao-social/conselhos-e-orgaos-colegiados/cmap/>

É permitida a reprodução total ou parcial do conteúdo deste relatório desde que mencionada a fonte.

Lista de siglas e abreviaturas

Abrasf – Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais

AIR – Análise de Impacto Regulatório

ARR – Avaliação de Resultado Regulatório

CF – Constituição Federal

CGSIM – Comitê para Gestão da Rede Nacional para Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios

CGSN – Comitê Gestor do Simples Nacional

CIASN – Comitê Interministerial de Avaliação do Simples Nacional

CMAP – Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas

CMAG – Comitê de Monitoramento e Avaliação de Gastos Diretos

CMAS – Comitê de Monitoramento e Avaliação de Subsídios da União

CN – Congresso Nacional

CNM – Confederação Nacional de Municípios

CNPJ – Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

Confaz – Conselho Nacional de Política Fazendária

CPP – Contribuição Patronal Previdenciária

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

DAS – Documento de Arrecadação do Simples Nacional

DGT - Demonstrativo(s) dos Gastos Tributários

EC – Emenda Constitucional

EPP – Empresas de Pequeno Porte

FPMPE – Fórum Permanente das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

ICMS – Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços

IEPS – Imposto Especial sobre Produção e Serviços

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU – Imposto Predial e Territorial Urbano

IPVA - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IRPJ – Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica

ISR – Imposto Sobre a Renda

ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

IVA – Imposto sobre Valor Agregado

LC – Lei Complementar
LDO – Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA – Lei Orçamentária Anual
ME – Ministério da Economia
MEI – Microempreendedor Individual
MPE – Micro e Pequenas Empresas
MPv – Medida Provisória
PAC – Pesquisa anual do Comércio
PAIC – Pesquisa Anual da indústria da Construção
PAS – Pesquisa Anual do Serviço
PIA – Pesquisa Industrial Anual
PIB – Produto Interno Bruto
PLOA – Projeto de Lei Orçamentária Anual
PLP – Projeto de Lei Complementar
PPA – Plano Plurianual
RAIS – Relação Anual de Informações Sociais
RFB – Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil
RIF – Regime de Incorporação Fiscal
SDIC – Secretaria de Desenvolvimento da Indústria, Comércio, Serviços e Inovação
Sebrae – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SEMPE – Subsecretaria de Desenvolvimento das Micro e Pequenas Empresas, Empreendedorismo e Artesanato
SEPEC – Secretaria Especial de Produtividade, Emprego e Competitividade
SERPRO – Serviço Federal de Processamento de Dados
SI - Solicitação de Informações
SN – Simples Nacional
Suara – Subsecretaria de Arrecadação, Cadastros e Atendimento da Receita Federal
TCU - Tribunal de Contas da União
UF – Unidade da Federação
UO – Unidade Orçamentária

Lista de tabelas

Tabela 1 - O Simples Nacional versus total de gastos tributários da União.....	10
Tabela 2 - Estimativas da reação das empresas aos incentivos ao redor do valor limítrofe da região de elegibilidade para o Simples Nacional	70
Tabela 3 - Estimativas do Impacto do Simples Nacional nas taxas de crescimento do emprego	77
Tabela 4 - Estimativas do Impacto do Simples Nacional nas taxas de entrada e saída de firmas	78
Tabela 5 - Estimativas do Impacto do Simples Nacional por setor de atividade	80

Lista de quadros

Quadro 1 - A “diretriz XIX” em programas finalísticos do PPA 2020-2023	15
Quadro 2 - O Simples Nacional em objetivos e projetos estratégicos da RFB.....	16
Quadro 3 - Relações entre os princípios e as diretrizes de governança pública.....	24
Quadro 4 - Princípios de governança pública no Decreto 9.203/2017	32
Quadro 5 - Integridade, prestação de contas e responsabilidade.....	38
Quadro 6 - Riscos associados a definições e regras da Lei Complementar nº 123/2006	51

Lista de figuras

Figura 1 - Dados relativos à materialidade do Simples Nacional	10
Figura 2 - Modelo Lógico do Simples Nacional, apresentado pelo CGSN	19
Figura 3 - Teoria do Programa do Simples Nacional, apresentada pelo CGSN	19
Figura 4 - Marco legal e normativo que trata das políticas de incentivo e apoio às MPE	20
Figura 5 - Relação de Causa e Efeito das Situações-Problemas do Simples Nacional.....	21
Figura 6 - Sistema de Governança no Setor Público	29
Figura 7 - Fluxo de Implementação do Simples Nacional – Empresas já constituídas.....	48
Figura 8 - Fluxo de Implementação do Simples Nacional – Empresas em início de atividade ...	49
Figura 9 - Ilustração do método de Diferenças em Diferenças.....	75

Lista de Gráficos

Gráfico 1 - Alíquotas efetivas de acordo com valor de receita e opção pelo Simples Nacional .	58
Gráfico 2 - Alíquotas efetivas de acordo com valor de receita e opção pelo Simples Nacional .	59
Gráfico 3 - Alíquotas efetivas de acordo com valor de receita e opção pelo Simples	60
Gráfico 4 - Custo total com pagamentos de tributos entre 2012 e 2016	61
Gráfico 5 - Custo total com pagamentos de tributos entre 2007 e 2010	61
Gráfico 6 - Custo total com pagamentos de tributos entre 1999 e 2004	62
Gráfico 7 - Frequência de empresas por faixa de faturamento em anos selecionados.....	64
Gráfico 8 - Aglomeração de empresas em faixa específica de faturamento ao longo dos anos	65
Gráfico 9 - Crescimento médio do faturamento por faixas de faturamento e período	66
Gráfico 10 - Ilustração baseada na distribuição de receita bruta de empresas na Costa Rica ...	67
Gráfico 11 - Densidade observada e estimada para um cenário sem aglomeração de firmas... 69	69
Gráfico 12 - Densidade observada e estimada para um cenário sem aglomeração de firmas... 69	69
Gráfico 13 - Densidade observada e estimada para um cenário sem aglomeração de firmas... 70	70
Gráfico 14 - Proporção de empresas optantes pelo Simples em setores elegíveis e não elegíveis	76
Gráfico 15 - Estimativas do Impacto do Simples Nacional nas taxas de crescimento do emprego por ano	82
Gráfico 16 - Estimativas do Impacto do Simples Nacional nas taxas de entrada de firmas por ano	83
Gráfico 17 - Estimativas do Impacto do Simples Nacional nas taxas de saída de firmas por ano	83

Sumário

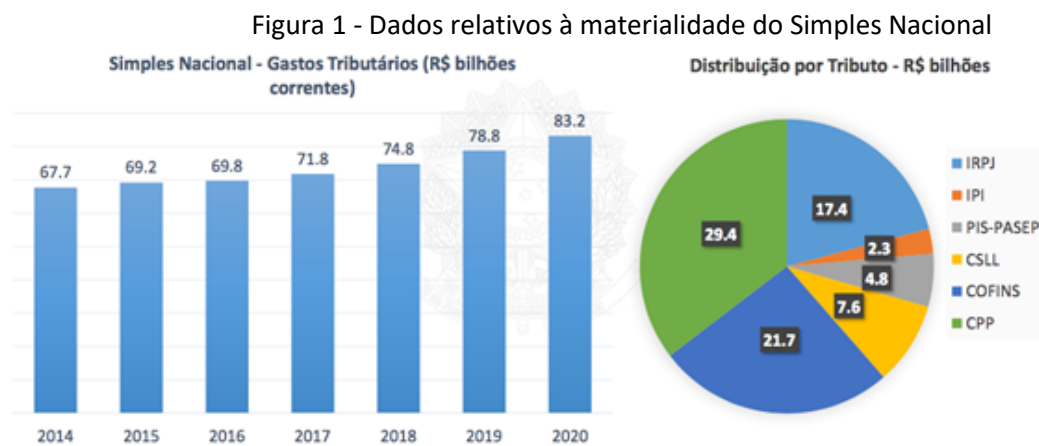
1	Introdução.....	10
2	Considerações gerais sobre o Simples Nacional	12
3	Avaliação sobre o Desenho do Simples Nacional.....	18
3.1	Ausência de definição clara e formalização dos objetivos reconhecidos como sendo aqueles a serem alcançados com o Simples Nacional	18
3.2	Inexistência de indicadores e metas para mensurar os objetivos do Simples Nacional, impossibilitando a melhoria contínua de seu desenho e implementação a partir do processo de retroalimentação previsto no ciclo PDCA	22
4	Avaliação sobre a Estrutura de Governança das políticas de incentivo às MPE, nelas incluídas o Simples Nacional	23
4.1	Considerações gerais sobre os critérios utilizados para avaliação da estrutura de governança das políticas de incentivo às MPE, nelas incluídas o Simples Nacional.....	24
4.2	Falta de definição de uma estrutura efetiva de governança das políticas de incentivo às MPE, nelas incluídas o Simples Nacional	26
4.3	Não formulação da Política Nacional de Apoio e Desenvolvimento de Micro e Pequenas Empresas	31
4.4	Não atendimento a princípios e diretrizes básicos de governança, como os previstos no Decreto 9.203/2017	32
5	Avaliação sobre o fluxo de implementação do Simples Nacional e os riscos associados... 39	
5.1	Existência de lacunas associadas ao processo de trabalho do CGSN, em especial o processo de regulamentação	42
5.2	Mapeamento do fluxo de implementação do Simples Nacional	43
5.3	Existência de riscos relacionados a requisitos do Simples Nacional e a falhas de controle e governança que podem comprometer os objetivos definidos nas exposições de motivos da legislação associada.....	44
5.4	Conclusão da avaliação do fluxo de implementação do Simples Nacional.....	52
6	Subsídios Adicionais	53
6.1	Considerações gerais sobre as dificuldades apontadas pelos setores público e privado tratadas ao longo dos outros achados	53
6.2	Dificuldades de natureza mais específica apontadas pelos setores público e privado com relação ao desenho e implementação do Simples Nacional.....	54
7	Considerações Preliminares sobre os insumos para a avaliação de impacto	56
7.1	Considerações sobre os dados disponíveis	56
7.2	Considerações inerentes à metodologia de avaliação de impacto.....	57
7.3	Análise de resultado do Simples Nacional: Evidências sobre economia de recursos para firmas beneficiadas pelo Simples Nacional.....	58
8	O Impacto do Simples Nacional sobre a arrecadação de tributos federais	62
8.1	Evidências de mudanças comportamentais das empresas frente a alterações nas regras de pagamentos de impostos: o caso do nanismo tributário	63

8.2	Metodologia: Estimando elasticidades via “Bunching”	66
8.3	Resultados para elasticidade do faturamento a mudanças na carga tributária	68
8.4	Implicações para estimativas de renúncia tributária	71
9	O Impacto do Simples Nacional sobre o Emprego e a Dinâmica das firmas.....	74
9.1	Metodologia: estimando os impactos pelo método de diferenças em diferenças	74
9.2	Resultados agregando a dimensão temporal.....	76
9.3	Resultados desagregando a dimensão temporal	80
10	Conclusão	84
11	Apêndices	87
11.1	O Método de “bunching” para estimar elasticidades do faturamento	87
11.2	Cálculo da renúncia tributária que inclui aspectos comportamentais das firmas como função da renúncia tributária que não inclui aspectos comportamentais.....	88
	Referências bibliográficas	90

1 Introdução

Anualmente, o Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas (CMAP) prioriza determinadas políticas públicas, tanto subsidiadas por meio de gastos diretos quanto por intermédio de subsídios, para serem avaliadas e, para o ciclo de avaliações de 2020/2021, uma das políticas selecionadas foi o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - **Simplex Nacional**.

O Simplex Nacional constitui um tratamento diferenciado, favorecido e simplificado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Dentre as políticas que tratam de benefícios tributários, o Simplex Nacional é a de maior valor no âmbito federal, sendo estimado em R\$ 83,2 bilhões em 2020, tendo um comportamento crescente nos últimos anos, conforme se verifica na figura a seguir:



Fonte: DGT Bases Efetivas – RFB

Obs.: 2020 – projeção PLOA

Quando comparado ao total de gastos tributários, verifica-se que sua participação variou entre cerca de 30% até 24% do total entre 2017 e a previsão para 2021, representando aproximadamente 1,1% do PIB.

Tabela 1 - O Simplex Nacional versus total de gastos tributários da União

	Estimativa para o Simplex Nacional	Estimativa do total de gastos tributários da União	Participação percentual
PLOA 2017	R\$ 83,0 bilhões	R\$ 284,8 bilhões	29,14%
PLOA 2018	R\$ 80,7 bilhões	R\$ 283,4 bilhões	28,45%
PLOA 2019	R\$ 87,3 bilhões	R\$ 306,4 bilhões	28,48%
PLOA 2020	R\$ 83,2 bilhões	R\$ 330,8 bilhões	25,16%
PLOA 2021	R\$ 74,3 bilhões	R\$ 307,9 bilhões	24,13%

Fontes (com adaptações): Receita Federal do Brasil (RFB). Demonstrativos dos Gastos Tributários (DGT) da União de 2017 a 2021. Disponíveis em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/dgt-ploa>>. Acesso em: 23 jun. e 11 set. 2020.

A citada avaliação foi supervisionada pela Secretaria de Avaliação de Políticas Públicas, Planejamento, Energia e Loteria (Secap/ME), coordenada pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) e teve como instituições executoras, além do IPEA, a Controladoria-Geral da

União (CGU). A parte executada pelo IPEA contou também com a participação de um colaborador externo, Maurício Matsumoto.

De modo geral, o trabalho se concentrou nas avaliações de desenho, de implementação, de governança e de impacto da política pública, sendo subdividida nas seguintes questões de avaliação:

1 - Existem aprimoramentos a serem realizados no desenho da política?

1.1 – Foram definidos objetivos claros para a política pública? Eles estão formalizados?

1.2 – Foram definidos indicadores e metas para mensurar o alcance desses objetivos?

1.3 – Foi definida uma estrutura de governança com papéis e responsabilidades para os diferentes atores envolvidos na política?

1.4 – Foi definida de forma clara e objetiva, com base em critérios técnicos, a forma de implementação da política pública de modo a se buscar o alcance dos objetivos, levando-se em consideração efeitos de curto, médio e longo prazo?

2 - Existem fatores que dificultam a implementação do programa, de forma a restringir o alcance de seu objetivo?

2.1 – Quais as dificuldades enfrentadas pelo setor privado na implementação da política?

2.2 – Quais as dificuldades enfrentadas pelo setor público na implementação da política?

2.3 – A estrutura de governança definida está em efetivo funcionamento?

2.4 – Os indicadores estão sendo apurados e retroalimentam a política pública visando sua melhoria contínua?

3 - Qual o impacto da ampliação do alcance do Simples Nacional sobre a arrecadação de tributos federais, em particular sobre a arrecadação previdenciária?

3.1 – Qual a perda de arrecadação derivada de uma eventual limitação do crescimento por parte das empresas para se manter com faturamento dentro da faixa elegível para o Simples Nacional?

4 - Qual o impacto da implementação e da ampliação do alcance do Simples Nacional sobre a dinâmica do mercado de trabalho no grupo de empresas beneficiadas?

4.1 – Impacto sobre emprego

4.2 – Impacto sobre dinâmica das firmas

A CGU está responsável pela avaliação que buscou responder as duas primeiras questões e para isso desenvolveu os seguintes produtos intermediários:

- a) Relatório de Situação resumido sobre o problema e a política;
- b) Mapeamento da estrutura de governança da Política;
- c) Mapeamento do fluxo de implementação da Política, identificando eventuais riscos;
- d) Consolidação das dificuldades de implementação, tanto no setor público quanto privado;
- e) Definição dos testes a serem aplicados sobre o fluxo de execução da política e sobre sua estrutura de governança; e

- f) Avaliação sobre o funcionamento da estrutura de governança da Política com base nos testes definidos no produto da alínea “e”.

Já as outras duas questões de avaliação ficaram a cargo do IPEA, que elaborou os produtos intermediários a seguir:

- g) Relatório com Resenha de Metodologias; e
- h) Relatório com Estatísticas descritivas para aglomeração de empresas em torno de valores de faturamento que delimitam a elegibilidade;

Para realização da avaliação a cargo da CGU, recorreu-se a estudos de pesquisas acadêmicas, dados produzidos pelo IPEA, Sebrae e IBGE, entrevistas com representantes do poder público federal, estadual e municipal, assim como com representantes das micro e pequenas empresas (MPE) e com outros atores que desempenham ou desempenharam papel relevante no contexto das políticas de incentivo às MPE, além de solicitações formais de informação, endereçadas às unidades do Ministério da Economia.

Importa registrar que não foi escopo da avaliação a execução de uma auditoria de conformidade, ou seja, a verificação sobre o cumprimento do arcabouço normativo que rege a temática. Tampouco se buscou avaliar os atos e fatos de gestão praticados por qualquer uma das unidades que tratam das políticas de incentivo e apoio às MPE.

O objetivo foi o de avaliar a efetividade da política pública em si e das possibilidades de sua melhoria para além daquilo previamente definido na legislação, podendo levar, inclusive, a discussões sobre uma eventual alteração do arcabouço normativo.

Já no que se refere à parte da avaliação sob responsabilidade do IPEA, a resposta para as questões 3 e 4 passa pela realização de uma avaliação de impacto e, como tal, dependem de dois insumos primordiais, os quais serão melhor detalhados ao longo do relatório:

- i) uma metodologia que permita isolar o impacto do Simples Nacional a partir de um conjunto de fatores que interagem na determinação tanto da base tributária das firmas como de seus resultados para emprego, salários e sobrevivência; e
- ii) uma base de dados compatível com a metodologia que se pretende empregar.

Por fim, os impactos que se pretende identificar em cada uma dessas perguntas de avaliação dependem do pressuposto de que as firmas de fato economizam recursos tanto com a simplificação do pagamento dos tributos embutidos no Simples Nacional, como com uma eventual redução no montante pago com esses mesmos tributos. Seria essa economia de recurso o elemento propulsor da performance das firmas nas dimensões analisadas nas questões 3 e 4. Logo, as evidências dessa economia de recursos antecederão as respostas das questões 3 e 4 nesse relatório.

O presente relatório traz, na sequência, o resultado das avaliações realizadas, seguido da conclusão do trabalho, onde se buscou responder as questões anteriormente apresentadas, a partir das evidências colhidas.

2 Considerações gerais sobre o Simples Nacional

Com foco nas obrigações de natureza tributária e previdenciária, o Simples Nacional (SN) é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Micro e

Pequenas Empresas (MPE), previsto na Lei Complementar (LC) nº 123, de 14/12/2006, o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte.

Antes do SN, as MPE deveriam optar pelo regime de Lucro Presumido ou de Lucro Real, pagando tributos com alíquotas maiores e recolhendo os impostos em diversas guias, cada uma com prazos e procedimentos próprios. Com a criação desse regime tributário, o empreendedor pode optar por ele, caso esteja apto, e recolher os impostos em uma única guia mensal: o Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS).

O DAS reúne os tributos referentes ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, Contribuição para o PIS/Pasep, Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

Para o ingresso no Simples Nacional é necessário que os estabelecimentos se enquadrem na definição de microempresa ou de empresa de pequeno porte, que cumpram os requisitos previstos na legislação e que formalizem sua opção pelo regime.

O que é requisito precípua ao enquadramento de um estabelecimento na definição de microempresa ou de empresa de pequeno porte é a arrecadação, em cada ano-calendário, de receitas brutas no mercado interno até o limite de R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais) e, adicionalmente, de receitas decorrentes da exportação de mercadorias ou serviços para o exterior que não excedam R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais). Os limites aplicados às empresas em início de atividade serão proporcionais ao número de meses compreendido entre a data de abertura do CNPJ e o final do respectivo ano-calendário.

Além desses limites, há sublimites diferenciados de receita bruta anual, válidos apenas para efeito de recolhimento do ICMS e do ISS. A aplicação dos sublimites depende da participação da Unidade da Federação (UF) no produto interno bruto (PIB) brasileiro.

- as UF cuja participação no PIB seja de até 1% poderão adotar o sublimite de receita bruta anual de R\$ 1,8 milhões; e
- as UF restantes ficam obrigadas a aplicar o sublimite de receita bruta anual de R\$ 3,6 milhões.

Além disso, para aderir ao SN, a empresa que tenha faturamento inferior ao limite estabelecido, deve cumprir os requisitos previstos nos artigos 3º e 17 da LC 123/2006.

Até 30/06/2007 o termo "Simples" era usado como sinônimo de regime de tributação simplificado para micro e pequenas empresas. A União e cada ente federativo tinha o seu Simples: a União tinha o Simples **Federal**, o Estado de São Paulo tinha o Simples **Paulista** etc. Porém, a partir de 1º de julho daquele ano, passou a vigorar o chamado Simples **Nacional**, que substituiu todos os "outros" Simples vigentes.

É importante ressaltar que o tratamento diferenciado e favorecido às pequenas empresas precede o Simples Federal e a própria Constituição. Quatro anos antes da promulgação da Constituição Federal (CF) de 1988, foi aprovada a Lei nº 7.256, de 27/11/1984, que estabelecia normas para o Estatuto da Microempresa. A Lei 7.256/84 foi expressamente revogada pela Lei nº 9.841/99 que, juntamente com a Lei nº 9.317/96, tratavam do regime federal.

Na vigência dessas duas leis ordinárias, cada ente federativo podia ter seu regime simplificado de tributação das microempresas e empresas de pequeno porte. Também havia a opção, prevista na Lei 9.317/96, de Estados, DF e Municípios incluírem no Simples Federal os respectivos ICMS – Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – e ISS – Imposto Sobre Serviços – devidos por MPE. Nestes casos, a adesão do ente federativo era formalizada por meio de convênio com a União.

Posteriormente, a CF/88 previu o tratamento diferenciado e favorecido às MPE¹. No texto original não havia a previsão de “um regime único” de arrecadação. Foi a Emenda Constitucional (EC) nº 42, de 19/12/2003, que incluiu essa previsão no ordenamento jurídico nacional², que posteriormente seria objeto de lei complementar.

Nos incisos do parágrafo único do art. 146 da CF/88, foram estabelecidas as seguintes características gerais desse regime de arrecadação: opcional para o contribuinte, condições de enquadramento diferenciadas por UF, recolhimento unificado e centralizado, distribuição imediata das parcelas pertencentes aos entes federados e possibilidade de a arrecadação, a fiscalização e a cobrança serem compartilhadas pelos entes federados, com a adoção de cadastro nacional único de contribuintes³.

A instituição do regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios foi efetivada por meio da LC nº 123, de 2006, que estabeleceu normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido às MPE no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do DF e dos Municípios, abrangendo os aspectos tributário, previdenciário, trabalhista e de acesso a crédito e ao mercado. Também instituiu, no art. 12, o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional).

Posteriormente, o texto original da Lei Complementar 123, de 14/12/2006, foi alterado pelas Leis Complementares: nº 127, de 14/08/2007; nº 128, de 19/12/2008; nº 133, de 28/12/2009; nº 139, de 10/11/2011; nº 147, de 07/08/2014; nº 154, de 18/04/2016; nº 167, de 24/04/2019; e nº 169, de 02/12/2019.⁴ Além destas leis complementares, há várias normas infralegais relativas ao tratamento diferenciado às MPE e ao Simples Nacional.

Destaca-se, assim, que o Simples Nacional, além de fazer parte do Sistema Tributário brasileiro, é um dos componentes das políticas voltadas ao tratamento diferenciado e favorecido que visam ao incentivo das microempresas e empresas de pequeno porte.

No Plano Plurianual 2020-2023 (art. 3º da Lei 13.971, de 2019), a diretriz XIX está relacionada aos seguintes programas finalísticos, com seus respectivos objetivos e metas⁵:

¹ Art. 179. da CF/88

² Art. 146 da CF/88

³ O cadastro nacional único de contribuintes está previsto no art. 1º, inciso IV da Lei Complementar 123, de 2006 (incluído pela Lei Complementar 147, de 2014).

⁴ Disponíveis em: <<http://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/legislacao/legislacao-por-assunto/simples%20nacional>>. Acesso em: 04 jun. 2020.

⁵ Anexo I da Lei 13.971, de 27/12/2019. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Lei/Anexos/Anl13971.pdf>. Acesso em: 05 jun 2020.

Quadro 1 - A “diretriz XIX” em programas finalísticos do PPA 2020-2023

	Programa 2211 - Inserção Econômica Internacional	Programa 2212 - Melhoria do Ambiente de Negócios e da Produtividade
Diretriz	19 - Simplificação e a progressividade do sistema tributário, a melhoria do ambiente de negócios, o estímulo à concorrência e a maior abertura da economia nacional ao comércio exterior, priorizando o apoio às micro e pequenas empresas e promovendo a proteção da indústria nacional em grau equivalente àquele praticado pelos países mais industrializados.	
Órgão responsável	Ministério da Economia	Ministério da Economia
Objetivo	1191 - Alcançar maior inserção do Brasil na economia internacional.	1187 - Aumentar a produtividade e a competitividade da indústria, do comércio, dos serviços e das MPEs em comparação a outras economias mundiais, fomentando a concorrência dos mercados.
Meta	050F - Elevar a corrente de comércio exterior de bens e serviços do Brasil para US\$ 580 bilhões em 2023.	050B - Atingir a 76ª posição no <i>Global Competitiveness Index - Business Dynamism</i> .
Linha de base	US\$ 526.476.000.000,00	108ª posição
Data de referência	31/12/2018	31/07/2018
Valor previsto ao final do PPA	US\$ 580.785.000.000,00	76ª posição

Fonte (com adaptações): Anexo I da Lei 13.971, de 27/12/2019. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ Ato2019-2022/2019/Lei/Anexos/Anl13971.pdf>. Acesso em: 05 jun. 2020.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) de 2020 (Lei 13.898, de 11/11/2019) não faz menção ao Simples Nacional, mas prevê o acompanhamento e avaliação de benefícios tributários com base em indicadores de eficiência, eficácia e efetividade, diretriz também aplicável ao Simples Nacional.

Já na Lei Orçamentária Anual (LOA) de 2020 (Lei 13.978, de 17/01/2020), os valores de despesa fixados no órgão 25000/Ministério da Economia⁶ para os já citados programas 2211 e 2212 são, respectivamente, R\$ 84.762.543,00 e R\$ 352.318.124,00. No programa 2212 (Melhoria do Ambiente de Negócios e da Produtividade), na UO 25101/Ministério da Economia, as seguintes ações orçamentárias se referem a microempresas e empresas de pequeno porte, mas sem relação específica com o tratamento diferenciado no âmbito tributário (Simples Nacional):

- 210C (Promoção do Desenvolvimento de Micro e Pequenas Empresas, Microempreendedor Individual, Potencial Empreendedor e Artesanato), com dotação orçamentária de R\$ 19.125.182,00;
- 15EW (Implantação de Sistema Integrado de Acesso a Serviços para Micro e Pequenas Empresas e Artesanato), com dotação orçamentária de R\$ 1.500.000,00.

Observa-se assim que o Simples Nacional não aparece explicitamente nos documentos de planejamento e orçamento da União (PPA 2020-2023, LDO/2020 e LOA/2020), contudo, o SN ganha destaque no universo dos gastos tributários, pois se encontra vinculado ao Programa 2212 já citado como uma ação não orçamentária, com a tipologia de subsídio tributário.

De acordo com a Receita Federal do Brasil (RFB), “Gastos Tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando a atender objetivos econômicos e sociais e constituem-se em uma exceção ao Sistema Tributário de Referência, reduzindo a

⁶ Lei 13.978, de 2020, volume IV, p. 93. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ ato2019-2022/2020/Lei/Anexo/ANL13978vol4.pdf>. Acesso em: 05 e 25 jun. 2020.

arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte.”⁷

Gastos tributários podem ter natureza compensatória ou incentivadora. O primeiro caso ocorre quando o poder público não proporciona atendimento adequado em serviços de sua responsabilidade, como, por exemplo, as deduções de despesas médicas e com educação na Declaração do Imposto de Renda de Pessoas Físicas. Os gastos tributários de natureza incentivadora ocorrem quando o governo tem a intenção de desenvolver alguma região de seu território ou algum setor de atividade, como é o caso do **Simples Nacional**.

Atualmente, o Simples Nacional tem sido o gasto tributário da União com maior materialidade. Segundo o Demonstrativo dos Gastos Governamentais Indiretos de Natureza Tributária (Gastos Tributários) - PLOA 2020, a projeção deste gasto no PLOA 2020 foi de R\$ 83,23 bilhões, o que representa 25,16% do total de gastos tributários da União (R\$ 330,84 bilhões) naquele ano, conforme demonstrado no item 1 deste relatório.

A RFB, além de elaborar anualmente os Demonstrativos dos Gastos Tributários, também exerce outras atribuições relativas ao Simples Nacional. É sua competência gerir e executar as atividades relativas à exclusão do regime por existência de débitos perante a Fazenda Nacional⁸, além de julgar os indeferimentos de opção e exclusões do Simples Nacional⁹.

No planejamento estratégico da RFB para o ciclo 2016-2019 (mantida em 2020), há dois objetivos estratégicos com projetos estratégicos institucionais relacionados diretamente com o Simples Nacional:

Quadro 2 - O Simples Nacional em objetivos e projetos estratégicos da RFB

Objetivo estratégico	Projetos estratégicos institucionais (sob a gestão da Suara)
Impulsionar a simplificação do sistema tributário	13. <u>Restituição automatizada do Simples Nacional:</u> <i>Implantar aplicativo de restituição de crédito de pagamento indevido ou a maior do Simples Nacional, referente aos tributos federais, permitindo o tratamento automatizado dos pedidos transmitidos pelo contribuinte.</i>
	17. <u>Facilitar o pagamento do Simples Nacional por modalidades eletrônicas:</u> <i>Oferecer aos contribuintes do regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às MPE, previsto na Lei Complementar 123, de 2006, novas modalidades de arrecadação eletrônica.</i>
Ampliar a aplicação da análise de riscos nos controles tributários e aduaneiros	29. <u>Repositório Nacional de Dados do Simples Nacional:</u> <i>Extrair, transformar e carregar, no sistema gerencial, as informações disponíveis nos sistemas transacionais do Simples Nacional, com acesso por servidores da RFB e servidores das administrações tributárias dos Estados, DF e Municípios.</i>

Fonte (com adaptações): Portaria RFB nº 1.749, de 26.12.2016, Anexo IV, substituído pelo Anexo III da Portaria RFB nº 2.246, de 26.12.2019.

Ademais, está previsto no Regimento Interno do Comitê Gestor do Simples Nacional¹⁰ (CGSN), art. 14, que a Receita Federal deve prover os recursos necessários ao funcionamento da Secretaria-Executiva do CGSN.

⁷ Conceito disponível em: <<https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/demonstrativos-dos-gastos-tributarios/conceito-de-gasto-tributario>>. Acesso em: 23 jun. 2020.

⁸ Art. 75, VII da Portaria nº 284, de 27/7/2020 - Regimento Interno da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia

⁹ Art 277, IV da Regimento Interno da RFB

¹⁰ Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=31485>>. Acesso em: 04 jun. 2020.

O art. 2º da Lei Complementar 123, de 2006, com suas alterações (especialmente as da Lei Complementar 147, de 2014), estabeleceu os seguintes colegiados como instâncias responsáveis por gerir o tratamento diferenciado e favorecido proporcionado às MPE:

- **Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN)**¹¹, vinculado ao Ministério da Fazenda (atualmente, Ministério da Economia), para tratar dos aspectos **tributários**;
- **Fórum Permanente das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (FPMPE)**, para tratar dos demais aspectos, ressalvadas as atribuições do Comitê seguinte;
- **Comitê para Gestão da Rede Nacional para Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios (CGSIM)**¹², para tratar do processo de registro e de legalização de empresários e de pessoas jurídicas.

O Regimento Interno¹³ do Comitê Gestor do Simples Nacional foi aprovado pela Resolução CGSN nº 1, de 19/03/2007, e alterado pelas Resoluções CGSN nº 14, de 2007, e nº 102, de 2012. De acordo com o art. 4º-A do Regimento Interno, compete ao CGSN “tratar dos aspectos tributários da Lei Complementar nº 123, de 2006”.

Os arts. 18 e 18-A do Regimento Interno preveem a possibilidade de constituição, por meio de portarias, de grupos técnicos e de escritórios regionais (localizados em Curitiba/PR, São Paulo/SP e Recife/PE), que têm o objetivo de analisar, propor, implementar e reavaliar soluções, rotinas e aplicativos.

No âmbito das políticas de incentivo às MPE, importa destacar ainda a atuação em todo o território nacional do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae). Criado em 1972, o Sebrae atua no estímulo ao empreendedorismo, à competitividade e à sustentabilidade dos empreendimentos de micro e pequeno porte.

Por fim, na estrutura regimental do Ministério da Economia (anexo I do Decreto 9.745, de 08/04/2019), há alguns dispositivos relativos ao tratamento diferenciado e favorecido às empresas desse segmento, evidenciando alguns outros atores relevantes no processo:

- o art. 1º, XXIX, se refere à competência do **Ministério da Economia (ME)** na formulação da política de apoio à microempresa, à empresa de pequeno porte e ao artesanato;
- o art. 106, II, “d”, também se refere à competência da **Secretaria Especial de Produtividade, Emprego e Competitividade (SEPEC)** na formulação da política de apoio à microempresa, à empresa de pequeno porte e ao artesanato;
- o art. 112, XIII a XIX e XXII, se refere a competências da **Secretaria de Desenvolvimento da Indústria, Comércio, Serviços e Inovação (SDIC)** relativas a políticas e ações de apoio a artesãos, microempreendedores individuais e de tratamento diferenciado, simplificado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte; e
- o art. 118, I a IX e XX, se refere a competências da **Subsecretaria de Desenvolvimento das Micro e Pequenas Empresas, Empreendedorismo e Artesanato (SEMPE)** relacionadas com

¹¹ O CGSN foi instituído pelo Decreto 6.038, de 2007. A Portaria SE/ME nº 4.824, de 18.02.2020, designou os membros do CGSN para o período de 09.03.2020 a 08.03.2021.

¹² O Decreto 9.927, de 2019, dispõe sobre o CGSIM.

¹³ Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=31485>>. Acesso em: 04 jun. 2020.

ações de apoio às políticas públicas relativas a artesãos, microempreendedores individuais e ao tratamento diferenciado, simplificado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte, inclusive quanto à melhoria do ambiente de negócios.

3 Avaliação sobre o Desenho do Simples Nacional

Para a avaliação do desenho associado ao Simples Nacional buscou-se responder as seguintes questões de avaliação:

- a. Foram definidos objetivos claros para a política pública? Eles estão formalizados?
- b. Foram definidos indicadores e metas para mensurar o alcance desses objetivos?
- c. Os indicadores estão sendo apurados e retroalimentam a política pública visando sua melhoria contínua?

Nesse sentido, foram feitas interlocuções com as unidades do Ministério da Economia que de alguma forma tratam das políticas públicas de incentivo e apoio às MPE, buscando a visão de diferentes atores sobre a função do Simples Nacional e como é feito o monitoramento dessa política e se essa função está sendo alcançada.

Conforme será detalhado nos próximos subitens, ficou evidenciada uma lacuna relevante com relação à definição e reconhecimento dos objetivos do Simples Nacional, o que inviabiliza quaisquer ações no sentido de monitoramento e avaliação.

3.1 Ausência de definição clara e formalização dos objetivos reconhecidos como sendo aqueles a serem alcançados com o Simples Nacional

No processo de formulação de políticas públicas, quando uma situação é vista como problema é necessário definir quais as linhas de ação que serão adotadas para resolver a questão. Assim, na elaboração do desenho da política deve-se, inicialmente, definir seu objetivo.

Com o intuito de verificar se há necessidade de aprimoramento do desenho do Simples Nacional, foi necessário, então, averiguar se os objetivos dessa política pública são claros, estão formalizados e são de conhecimento de todos os atores envolvidos com o Simples Nacional e com as políticas de incentivo às micro e pequenas empresas.

Desse modo, foi questionado às instâncias gestoras do Simples Nacional quais seriam os objetivos da política e se houve estudos prévios da situação-problema que a política buscou tratar.

No entendimento do CGSN, a lei de criação do Simples Nacional decorre de comando constitucional e teria o propósito de unificar o recolhimento mensal de oito impostos e contribuições. Acrescenta ainda que a busca da informação no processo legislativo de concepção da LC 123/2006 pode apontar a intenção do legislador e mesmo indicar estudos prévios indicativos da situação-problema.

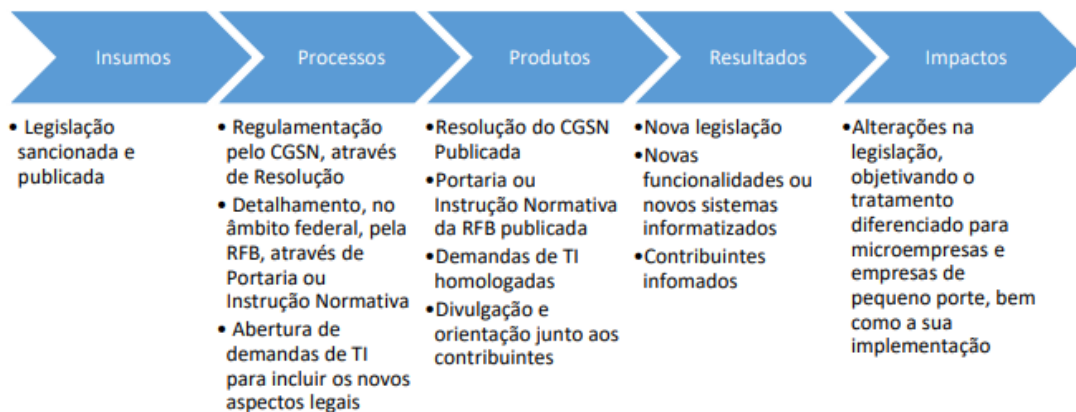
Na visão da Subsecretaria de Desenvolvimento das Micro e Pequenas Empresas, Empreendedorismo e Artesanato, o objetivo do SN é simplificar as obrigações acessórias relativas ao recolhimento dos tributos e contribuições, facilitando, assim, o cumprimento das obrigações

tributárias, bem como tornando a vida do empresário menos complicada. A SEMPE considera ainda que o Simples Nacional é uma política de incentivo fiscal para garantir segurança, sustentabilidade e fomento ao empreendedorismo.

Como forma de incentivar a construção e identificação dos fluxos de implementação e dos impactos esperados pela execução do Simples Nacional, solicitou-se a apresentação dos itens componentes de modelo lógico na definição da política, ou seja, os insumos, processos, produtos, resultados e impactos.

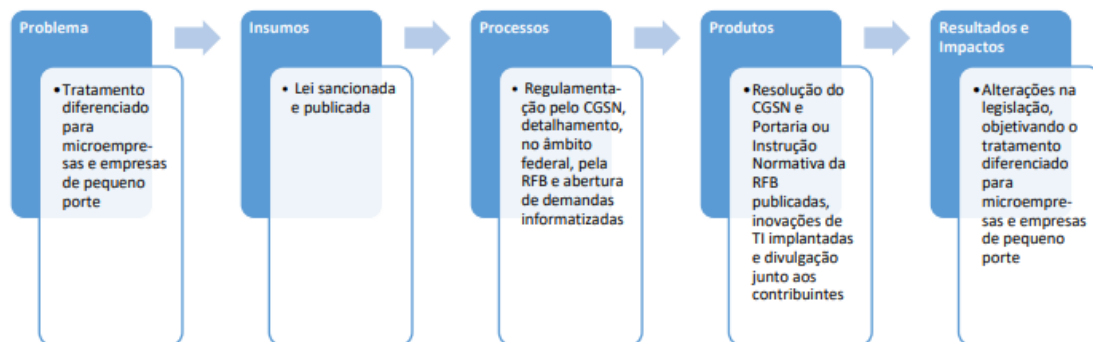
Sob o ponto de vista do CGSN, o modelo lógico por trás da política do Simples Nacional teria como principal objetivo a regulamentação do regime tributário para um tratamento diferenciado (simplificado e favorecido) para as MPE conforme se verifica nas figuras a seguir.

Figura 2 - Modelo Lógico do Simples Nacional, apresentado pelo CGSN



Fonte: Nota Técnica Suara 52, de 11/09/2020.

Figura 3 - Teoria do Programa do Simples Nacional, apresentada pelo CGSN



Fonte: Nota Técnica Suara 52, de 11/09/2020

Entendendo, no entanto, que o Simples Nacional, além de fazer parte do sistema tributário brasileiro, também pode ser considerada uma política pública inserida no âmbito mais amplo das políticas de tratamento diferenciado e favorecido que visam ao incentivo das microempresas e empresas de pequeno porte, inclusive corroborando posicionamento da SEMPE, bem como cientes de que, se considerado gasto tributário, visa a atender objetivos econômicos e sociais, solicitou-se que o Ministério da Economia (ME) informasse que objetivos deveriam ser atingidos por meio do Simples Nacional, na qualidade de gasto tributário da União de maior materialidade.

Em resposta, o ME utilizou-se da justificativa declarada no Projeto de Lei nº 123/2004, posteriormente convertida na Lei Complementar nº 123/2006, bem como no enquadramento do regime no PPA 2020-2023.

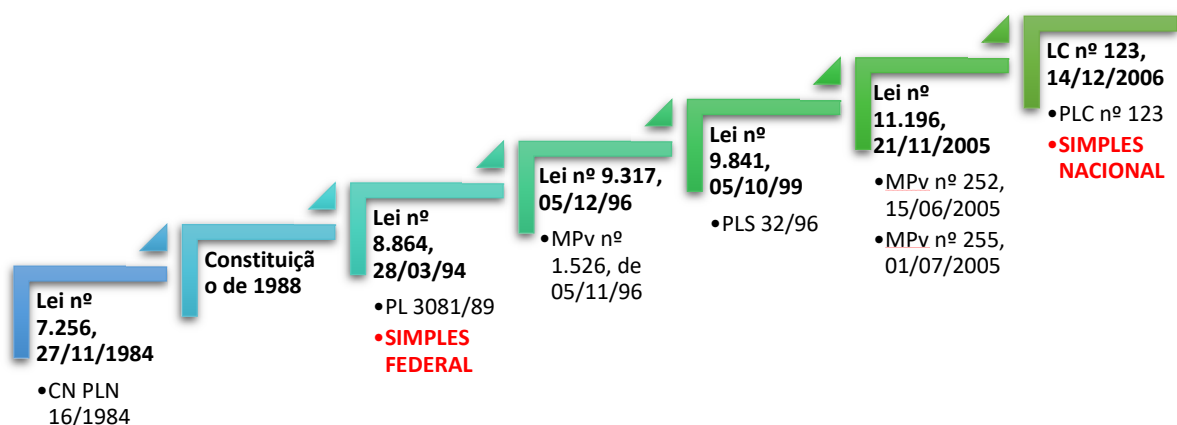
Conforme justificativa declarada no PLP 123/2004, a proposta do novo regime tinha por objetivo a desburocratização e desregulamentação do setor produtivo, com efeitos diretos sobre a vida das pessoas e a capacidade de geração de emprego e renda. No PPA vigente, o Regime teria sido concebido como uma iniciativa do Programa “2212 - Melhoria do Ambiente de Negócios e da Produtividade”, que está associado à diretriz estratégica do Plano referente à simplificação e à progressividade do sistema tributário, à melhoria do ambiente de negócios, ao estímulo à concorrência e à maior abertura da economia nacional ao comércio exterior, priorizando o apoio às micro e pequenas empresas e promovendo a proteção da indústria nacional em grau equivalente àquele praticado pelos países mais industrializados (art. 3, XIX, da Lei 13.971/2019).

Acrescentou também que a implementação do Simples Nacional se vincularia ao Objetivo do Programa 2212 do PPA 2020-2023, constante no anexo I da Lei nº 13.971/2019, que visa aumentar a produtividade e a competitividade da indústria, do comércio, dos serviços e das micro e pequenas empresas em comparação a outras economias mundiais, fomentando a concorrência dos mercados, em conjunto com outros instrumentos de políticas públicas federais implementados com essa finalidade.

Entretanto, cabe registrar que, conforme relatado no item 2 deste relatório, não se vislumbra que haja qualquer relação direta do Simples Nacional com os documentos de planejamento governamental (PPA, LOA ou LDO), por tratarem de questões muito mais amplas.

Diante desse contexto de não definição formal dos objetivos específicos do Simples Nacional, com cada um dos atores envolvidos trazendo uma visão diferente, buscou-se analisar, a partir da manifestação da Secretaria-Executiva do ME, as justificativas e motivações apresentadas nos projetos de lei e medidas provisórias que trataram do tema, conforme o seguinte diagrama.

Figura 4 - Marco legal e normativo que trata das políticas de incentivo e apoio às MPE



Fonte: Elaborado pela equipe.

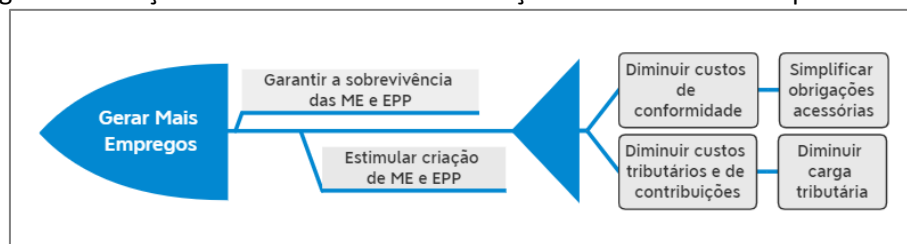
Nos estudos realizados, foram apuradas inúmeras razões para existência do Simples Nacional, das quais se podem elencar: i) a complexidade do sistema tributário brasileiro; ii) os altos custos de cumprimento das obrigações acessórias de natureza tributária e previdenciária; iii) a alta carga tributária no Brasil; iv) o excesso de burocracia para abertura de empresas; v) os custos administrativos elevados para cumprimento das obrigações acessórias de natureza tributária e

previdenciária; vi) a baixa produtividade e competitividade nas MPE; vii) a alta informalidade das empresas; e viii) as altas taxas de desemprego.

Colocando-se tais problemas em uma estrutura de causa e efeito, uma possível organização seria considerar os seis primeiros itens como a causa de vários empresários trabalharem na informalidade e também das altas taxas de desemprego no país – considerados como consequências, partindo-se do pressuposto de que as micro e pequenas empresas são as principais geradoras de emprego e onde se encontra a grande massa salarial do País.

E nessa linha, embora não esteja explícito na elaboração do Simples Nacional, um dos possíveis impactos gerados é o combate à informalidade e, em última análise, ao desemprego, buscando garantir a sobrevivência das MPEs e estimular a abertura de novas por meio da: (i) diminuição dos custos administrativos (diminuindo a burocracia e complexidade do processo de arrecadação); e (ii) diminuição dos impostos e contribuições dessas empresas.

Figura 5 - Relação de Causa e Efeito das Situações-Problemas do Simples Nacional



Fonte: elaborado pela equipe.

A título de comparação, em *benchmarking* realizado com experiências internacionais de implantação de regimes de alguma forma semelhantes, constatou-se que os demais países buscam delimitar os objetivos dessas políticas. Na Argentina, por exemplo, os objetivos da política de incentivo às pequenas e médias empresas são: estimular a formalização das empresas, incentivar a inclusão social, diminuir a carga tributária e estabelecer um tributo único. Para a Espanha, contudo, os objetivos são simplificar as obrigações dos contribuintes e facilitar o controle pela administração pública.

Ainda a título comparativo, a própria Lei Complementar 123/2006 define claramente que o microempreendedor individual (MEI) é uma política pública que tem por objetivo a formalização de pequenos empreendimentos e a inclusão social e previdenciária, deixando claro que não tem caráter eminentemente econômico ou fiscal¹⁴.

Assim, mesmo sendo possível extrair das exposições de motivos da legislação associada ao Simples Nacional um conjunto de objetivos que justificaria a implantação de tal regime, constatou-se que os principais atores envolvidos enxergam objetivos diferentes para o Simples Nacional, denotando um cenário em que não há definição clara e formal dos objetivos reconhecidos pelos gestores como sendo aqueles a serem alcançados com o regime.

Consequentemente, sem a definição clara desses objetivos não é possível a elaboração de indicadores e metas para a política, impossibilitando o monitoramento e avaliação do andamento da política e a implementação de um processo de gestão de riscos, conforme será tratado nos achados seguintes deste relatório.

¹⁴ Art. 18-E caput c/c § 1º.

3.2 Inexistência de indicadores e metas para mensurar os objetivos do Simples Nacional, impossibilitando a melhoria contínua de seu desenho e implementação a partir do processo de retroalimentação previsto no ciclo PDCA

Após a definição dos objetivos, o próximo passo no processo de formulação de uma política pública é a elaboração de indicadores e definição de metas de forma a possibilitar a retroalimentação prevista no ciclo PDCA¹⁵ e a melhoria contínua do desenho dessa política.

Entretanto, em razão da falta de definição clara e formal dos objetivos do SN, tratada no item 3.1, nenhuma das instâncias gestoras do Simples Nacional apresentou quaisquer indicadores de acompanhamento da política, quando se tem como referência as exposições de motivos do arcabouço normativo.

A Secretaria-Executiva do CGSN informou¹⁶ que “no âmbito do CGSN não há indicador para avaliação do Simples Nacional”. A SEMPE, em sua resposta¹⁷, afirma que tem buscado construir indicadores, porém não tem acesso às bases de dados necessárias a esta finalidade. O único órgão que ainda trouxe algum aspecto de monitoramento foi a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), que acompanha as variações de arrecadação e o nível de gasto público de natureza tributária.

Assim, é importante notar que, no âmbito dos órgãos responsáveis pela gestão do Simples Nacional, o acompanhamento dos seus resultados é focado na arrecadação, seja para monitorar o valor arrecadado, seja para calcular a perda de arrecadação se comparado com outros regimes vigentes. Não foi identificada unidade ou estrutura que busque medir seus impactos para o país, nem mesmo no que se refere aos impactos decorrentes do objetivo apresentado anteriormente pelo CGSN, de unificação do recolhimento mensal de impostos.

O Comitê Interministerial de Avaliação do Simples Nacional (CIASN), único órgão criado no âmbito do Governo Federal com o intuito de acompanhar o Simples Nacional como uma política pública, efetivamente não atuou desde sua criação em 2013 até sua extinção em 2019.

O CIASN foi criado por meio do Decreto 8.019, de 27/05/2013, tendo sido extinto pelo Decreto 10.179, de 18/12/2019. Nos termos do art. 1º do Decreto 8.019/2013, o CIASN ficaria vinculado à Secretaria da Micro e Pequena Empresa da Presidência da República e teria as competências de acompanhar e avaliar o Simples Nacional e de propor seu aprimoramento. O art. 2º do mesmo Decreto estabeleceu a composição do referido Comitê, integrado por membros da alta administração, titulares dos seguintes órgãos (existentes à época): Secretaria da Micro e Pequena Empresa da Presidência da República, que o presidiria; Casa Civil da Presidência da República; Ministério da Fazenda; Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão; Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior; Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação; e Ministério do Trabalho e Emprego.

¹⁵ PDCA é um método iterativo de gestão de quatro passos, utilizado para o controle e melhoria contínua de processos e produtos, baseado no planejamento, execução, monitoramento e melhoria, do acrônimo em inglês de plan, do, check, act.

¹⁶ Ofício CGSN/SE Nº 31/2020

¹⁷ Nota Informativa SEI nº 24598/2020/ME, de 23/09/2020

Dos sete órgãos aqui relacionados, somente a Casa Civil da Presidência da República e o Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação não tiveram suas atribuições, totalmente ou em sua quase totalidade, incorporadas ao Ministério da Economia, criado em 2019.

Não foram encontradas evidências de que ele tenha efetivamente funcionado durante o período em que oficialmente existiu. Em virtude de questionamento da CGU relativo à atuação do CIASN, a RFB, confirmou¹⁸ a extinção desse Comitê e informou que ela “não afetou as questões relativas às matérias tributárias, de competência do CGSN.”

Posteriormente, a SEMPE mencionou a extinção do CIASN e informou que as competências deste Comitê teriam sido herdadas pelo CGSN, o que não se verificou na prática. Ela informou, ainda, que não há registro da atuação do CIASN durante seu tempo de existência. Ao mencionar esse posicionamento da SEMPE, a RFB afirmou que o CGSN não poderia herdar as competências do CIASN, pois aquele Comitê não é competente para acompanhar e avaliar o Simples Nacional, mas apenas para regulamentá-lo.

De fato, o CGSN tem foco de atuação (tributário) diferente do que teria o CIASN (avaliação da política). Além disso, o CGSN é composto por representantes dos diferentes entes federados, enquanto o CIASN teria composição e atuação no âmbito federal.

A falta de definição clara de objetivos e de indicadores para avaliação do impacto do Simples Nacional é um dos problemas relacionados à estrutura governamental na gestão de políticas que tratam de benefícios fiscais e gastos tributários, de forma geral, indo de encontro, inclusive, ao estabelecido na LDO, conforme demonstrado no item 2 deste relatório.

Nesse cenário, a ausência de evidências quanto à efetiva atuação do CIASN com o agravante de que a responsabilidade por suas competências permanece sem definição após sua extinção corrobora a constatação de que não há indicadores e metas definidas para mensurar os objetivos do Simples Nacional associados àqueles definidos nas exposições de motivos da legislação que rege o tema. Conseqüentemente, fica inviabilizado qualquer processo de retroalimentação que permita a melhoria contínua do desenho e implementação da política, o que impossibilita uma avaliação formal se o Simples Nacional está alcançado os objetivos a que ele se propõe.

4 Avaliação sobre a Estrutura de Governança das políticas de incentivo às MPE, nelas incluídas o Simples Nacional

O objetivo inicial desta etapa do trabalho era a avaliação da estrutura de governança do Simples Nacional como uma política pública; entretanto, optou-se por ampliar o escopo e analisar essa estrutura para as políticas de incentivo e apoio às micro e pequenas empresas de forma mais ampla, nelas incluídas o citado regime.

Para tanto, buscou-se responder as seguintes questões:

- a. Foi definida uma estrutura de governança com papéis e responsabilidades para os diferentes atores envolvidos na política?
- b. A estrutura de governança definida está em efetivo funcionamento?

¹⁸ item 7.1 da Nota Suara nº 50, de 04/09/2020

Assim, inicialmente foram estabelecidos os critérios que seriam utilizados para essa parte da avaliação, tendo sido evidenciado posteriormente que existe uma evidente fragmentação do que seria a estrutura de governança das políticas de incentivo às MPE, que poderia ser tratada a partir de uma Política Nacional, ainda não formulada.

Como consequência, existem lacunas relevantes que impedem o atendimento de princípios e diretrizes básicos de governança pública.

4.1 Considerações gerais sobre os critérios utilizados para avaliação da estrutura de governança das políticas de incentivo às MPE, nelas incluídas o Simples Nacional

O Decreto 9.203, de 2017, dispõe sobre “a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional”. Apesar de seu texto geralmente se referir a organizações, ele fornece parâmetros aplicáveis, com adaptações, à governança de políticas públicas. Este é o caso, por exemplo, das definições no art. 2º de governança pública, valor público, alta administração e gestão de riscos. Nos arts. 3º e 4º, esse Decreto também relaciona princípios e diretrizes de governança pública, havendo as seguintes relações entre eles:

Quadro 3 - Relações entre os princípios e as diretrizes de governança pública

Princípio (art. 3º do Decreto 9.203/2017)	Diretrizes (art. 4º do Decreto 9.203/2017)
Capacidade de resposta	I - direcionar ações para a busca de resultados para a sociedade, encontrando soluções tempestivas e inovadoras para lidar com a limitação de recursos e com as mudanças de prioridades (foco no cidadão)
	II - promover a simplificação administrativa, a modernização da gestão pública e a integração dos serviços públicos, especialmente aqueles prestados por meio eletrônico
Integridade	V - fazer incorporar padrões elevados de conduta pela alta administração para orientar o comportamento dos agentes públicos, em consonância com as funções e as atribuições de seus órgãos e de suas entidades
	VI - implementar controles internos fundamentados na gestão de risco, que privilegiará ações estratégicas de prevenção antes de processos sancionadores
Confiabilidade	III - monitorar o desempenho e avaliar a concepção, a implementação e os resultados das políticas e das ações prioritárias para assegurar que as diretrizes estratégicas sejam observadas
	IV - articular instituições e coordenar processos para melhorar a integração entre os diferentes níveis e esferas do setor público, com vistas a gerar, preservar e entregar valor público
Melhoria regulatória	VII - avaliar as propostas de criação, expansão ou aperfeiçoamento de políticas públicas e de concessão de incentivos fiscais e aferir, sempre que possível, seus custos e benefícios
	VIII - manter processo decisório orientado pelas evidências, pela conformidade legal, pela qualidade regulatória, pela desburocratização e pelo apoio à participação da sociedade
	IX - editar e revisar atos normativos, pautando-se pelas boas práticas regulatórias e pela legitimidade, estabilidade e coerência do ordenamento jurídico e realizando consultas públicas sempre que conveniente
Prestação de contas e responsabilidade	X - definir formalmente as funções, as competências e as responsabilidades das estruturas e dos arranjos institucionais
Transparência	XI - promover a comunicação aberta, voluntária e transparente das atividades e dos resultados da organização, de maneira a fortalecer o acesso público à informação

Fonte (com adaptações): Casa Civil da Presidência da República. **Guia da política de governança pública**. Brasília, 2018, p. 81.

Além dos princípios e diretrizes, o Decreto 9.203, de 2017, no art. 5º, também relaciona a liderança, a estratégia e o controle como mecanismos de governança pública. Assim, os conceitos, princípios, diretrizes e mecanismos de governança pública relacionados nos arts. 2º ao 5º do Decreto 9.203, de 2017, correspondem ao critério (ou padrão) utilizado neste trabalho para avaliar a condição (ou situação) em que se encontra a estrutura de governança das políticas de incentivo às MPE, incluindo o Simples Nacional.

Considerando a principal atribuição do CGSN, segundo manifestação dos gestores, qual seja, a de regulamentar a Lei Complementar 123/2006, destaca-se, em relação aos princípios relacionados no quadro 3, o conceito/definição de melhoria regulatória:¹⁹

(...) representa o desenvolvimento e a avaliação de políticas e de atos normativos em um processo transparente, baseado em evidências e orientado pela visão de cidadãos e partes diretamente interessadas. Não se restringe, portanto, à regulação econômica de setores específicos realizada pelas agências reguladoras. Reformular o processo de construção de normas é fundamental para reduzir os custos associados à criação de obrigações para a sociedade. A regulação deve ser minimalista: não deve atingir nada além do necessário para garantir seus objetivos.

O tema da melhoria regulatória tem alcançado grande relevância na agenda do setor público no contexto nacional e internacional. Em 2018, a Casa Civil da Presidência da República publicou um manual²⁰ sobre o tema. Duas normas relativamente recentes também estão associadas ao princípio da melhoria regulatória como critério de avaliação neste trabalho:

- O art. 5º da Lei 13.874, de 2019, que prevê a realização de Análise de Impacto Regulatório (AIR), que anteceda as “propostas de edição e de alteração de atos normativos de interesse geral de agentes econômicos ou de usuários dos serviços prestados, editadas por órgão ou entidade da administração pública federal”; e
- O Decreto 10.411, de 2020, que regulamenta no âmbito federal o citado art. 5º da Lei 13.874, de 2019.

A realização de AIR, objeto destas duas normas para o âmbito federal, é prática recomendável para órgãos e entidades de todas as esferas federativas.

O critério de avaliação utilizado nesta avaliação do Simples Nacional também abrange os seguintes conceitos/definições:

- Políticas públicas²¹

(...) um conjunto de programas ou ações governamentais necessárias e suficientes, integradas e articuladas para a provisão de bens ou serviços à sociedade, financiadas por recursos orçamentários ou por benefícios de natureza tributária, creditícia e financeira.

¹⁹ Fonte: Casa Civil da Presidência da República. **Guia da política de governança pública**. Brasília, 2018, p. 84.

²⁰ Casa Civil da Presidência da República. **Diretrizes gerais e guia orientativo para elaboração de Análise de Impacto Regulatório - AIR**. Brasília, 2018.

²¹ Fonte: Casa Civil da Presidência da República. **Avaliação de políticas públicas: guia prático de análise ex post**, volume 2. Brasília, 2018, p. 14.

- Governança multinível²² (ou governança em multiníveis)

Governança multinível é aquela que envolve diferentes níveis de governo. Segundo a OCDE (...), a existência de um contexto de descentralização – como no Brasil, com os entes federativos tendo atribuições e deveres distintos – gera uma relação de dependência, e, a partir disso, uma série de lacunas. Para tentar preencher esses espaços, os países utilizam mecanismos compulsórios (como as leis) ou facultativos (como plataformas para discussão), que ajudam a preservar a coerência da construção de políticas multinível.

Apesar de o Decreto 9.203/2017 não mencionar a governança multinível de forma explícita, observa-se que esta tem relação com a diretriz estabelecida no art. 4º, inciso IV, relacionada no quadro 3 deste item de relatório. A articulação de instituições e a coordenação de processos que integram diferentes níveis e esferas do poder público, mencionada nessa diretriz do citado Decreto, são aplicáveis à governança do Simples Nacional pelos seguintes motivos:

a) a necessidade de interlocução com a sociedade civil, devido à existência de interesses de atores externos ao poder público relacionados ao Simples Nacional, como as micro e pequenas empresas e as entidades representativas deste segmento empresarial; e

b) devido à forma federativa de Estado (Constituição Federal, art. 1º, *caput*, e art. 18, *caput*), o Simples Nacional é implementado de forma conjunta por diferentes esferas de governo (União, Estados, DF e/ou Municípios), nos termos da Constituição Federal, art. 146, parágrafo único, c/c Lei Complementar 123, de 2006, art. 12, havendo a necessidade de que esses entes federados atuem de forma coordenada²³.

Na estrutura de governança avaliada, destaca-se no âmbito federal o Ministério da Economia, como órgão gestor do Simples Nacional, política financiada por benefícios de natureza tributária, nos termos do Decreto 9.834, de 2019, art. 9º e anexo I. Criado em 2019, ele engloba atribuições que estavam sob a responsabilidade de diferentes pastas que foram extintas com sua criação, como os Ministérios da Fazenda, do Planejamento, do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, e do Trabalho e Emprego.

Observa-se, então, que tal reestruturação administrativa juntou competências de órgãos com origens diferentes em uma mesma pasta, oferecendo, em tese, oportunidades de melhoria para a governança e a gestão das políticas públicas sob a responsabilidade do novo Ministério. Estas oportunidades, no âmbito do Ministério da Economia, também se aplicam às políticas de incentivo às micro e pequenas empresas (MPE), abrangendo o Simples Nacional (como política pública ou como componente delas), conforme o tratamento diferenciado e favorecido previsto na Constituição Federal, art. 146, III, “d”, e parágrafo único, c/c arts. 170, IX, 174, *caput*, e 179.

4.2 Falta de definição de uma estrutura efetiva de governança das políticas de incentivo às MPE, nelas incluídas o Simples Nacional

Conforme tratado no item 2 deste relatório, a Lei Complementar 123, de 2006, instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, abrangendo o Simples

²² Fonte: Casa Civil da Presidência da República. **Guia da política de governança pública**. Brasília, 2018, p. 33 (nota de rodapé 3).

²³ Tribunal de Contas da União. **Referencial para avaliação de governança em políticas públicas**. Brasília: TCU, 2014, p. 30-31.

Nacional, tendo estabelecido, em seu art. 2º, três colegiados como instâncias responsáveis por gerir o tratamento diferenciado e favorecido ao segmento MPE:

- Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN), composto por quatro representantes da RFB²⁴, como representantes da União, dois dos Estados e do Distrito Federal e dois dos Municípios, para tratar dos aspectos tributários;
- Fórum Permanente das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (FPMPE), com a participação dos órgãos federais competentes e das entidades vinculadas ao setor, para tratar dos demais aspectos, ressalvadas as atribuições do Comitê seguinte; e
- Comitê para Gestão da Rede Nacional para Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios (CGSIM), composto por representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal, dos Municípios e demais órgãos de apoio e de registro empresarial, na forma definida pelo Poder Executivo, para tratar do processo de registro e de legalização de empresários e de pessoas jurídicas.

Observa-se, portanto, que a responsabilidade por gerir as políticas de incentivo às MPE é compartilhada por CGSN (que regulamenta o regime tributário), CGSIM (processos de registro e de legalização de empresas e negócios) e FPMPE (demais aspectos). Contudo, a Lei Complementar 123/2006 não especificou como seria feita a integração entre as três instâncias colegiadas (CGSIM, CGSN e FPMPE) nem quem seria responsável pelos mecanismos de liderança, estratégia e controle para avaliar, direcionar e monitorar a atuação da gestão. Em outras palavras, como seria a estrutura de governança das políticas voltadas a tal tratamento diferenciado. Além disso, também não há procedimento formalizado, rotineiro e prévio de compartilhamento ou discussão das matérias das respectivas competências entre os três colegiados (CGSIM, CGSN e FPMPE), o que poderia prevenir ou mitigar possíveis impactos que decisões de uma instância possam gerar em temas de responsabilidade de outro colegiado.

Essa fragilidade gera fragmentação e compartimentalização da gestão da política de incentivo às micro e pequenas empresas, como demonstram as divergências de posicionamento, exemplificadas a seguir, entre os atores responsáveis pelos aspectos tributários e aqueles que tratam a temática não tributária dessas políticas.

Respondendo a questionamento da CGU, a RFB²⁵, considerando suas próprias competências e as do CGSN, afirmou que não cabe a este Comitê a governança da política, mas sim regulamentar os aspectos de natureza tributária definidos no texto da Lei Complementar 123, de 2006.

Contudo, a Subsecretaria de Desenvolvimento das Micro e Pequenas Empresas, Empreendedorismo e Artesanato (ME/SEPEC/SDIC/SEMPE)²⁶, também em resposta à CGU, afirmou que a governança caberia ao CGSN, no qual ela não tem assento, situação que ela propõe que seja alterada, para haver participação mais ampla nesse Comitê. Afirmou, ainda, que monitora as necessidades da sociedade por meio do FPMPE, encaminha os respectivos pleitos e sugestões ao CGSN e que sua inclusão na composição deste Comitê melhoraria sua interlocução com ele. Nesse sentido, defende o Projeto de Lei Complementar (PLP) nº 147, de 2019, o qual

²⁴ Além de metade do CGSN ser constituída por representantes da União (todos da RFB), ele também é presidido e coordenado por representantes da União, conforme prevê o art. 2º da Lei Complementar 123, de 2006.

²⁵ Nota Suara nº 50, de 04/09/2020, em resposta à Solicitação de Informação nº CGU/02, considerando as competências da RFB e as atribuições do CGSN.

²⁶ Nota Informativa SEI nº 32888/2020/ME, de 10/12/2020, em resposta à Solicitação de Informação nº CGU/17.

propõe a inclusão formal de membros representantes da SEMPE, do Sebrae e das Confederações Nacionais das MPE na composição do CGSN.

Em relação à proposta de inclusão de representante da SEMPE e de outros órgãos/entidades no CGSN, a RFB²⁷ alega que a composição atual do Comitê é adequada a suas competências e defende a quantidade de assentos da RFB nesse colegiado; enfatiza a importância do respeito às competências legais e ao pacto federativo (caráter “panfederativo” do Simples Nacional), sem predomínio de algum ente federado; alega, ainda, que falta amparo legal e constitucional para a SEMPE e o Sebrae integrarem o CGSN.

Embora a quantidade de assentos para representantes da União na atual composição do Comitê não se apresente controversa, na visão da RFB e do próprio CGSN, que é presidido por representante da RFB, ela foi mencionada por representantes de Estados e Municípios como obstáculo para a aprovação de medidas que não sejam de interesse da Administração Tributária Federal, em virtude da falta de paridade.

Neste contexto, importa registrar que não foi escopo desse trabalho avaliar a constitucionalidade e a adequabilidade do PLP 147/2019 nem se existem impactos práticos na falta de paridade na representação dos entes federados no CGSN, já que há regras para aprovação de pleitos definidas na Lei Complementar 123/2006. Entretanto, a simples existência de posicionamentos tão antagônicos de atores igualmente relevantes dentro do cenário das políticas de incentivo e apoio às MPE indica a necessidade de discussão, com vistas a identificar possíveis oportunidades de melhoria na estrutura de governança sob análise.

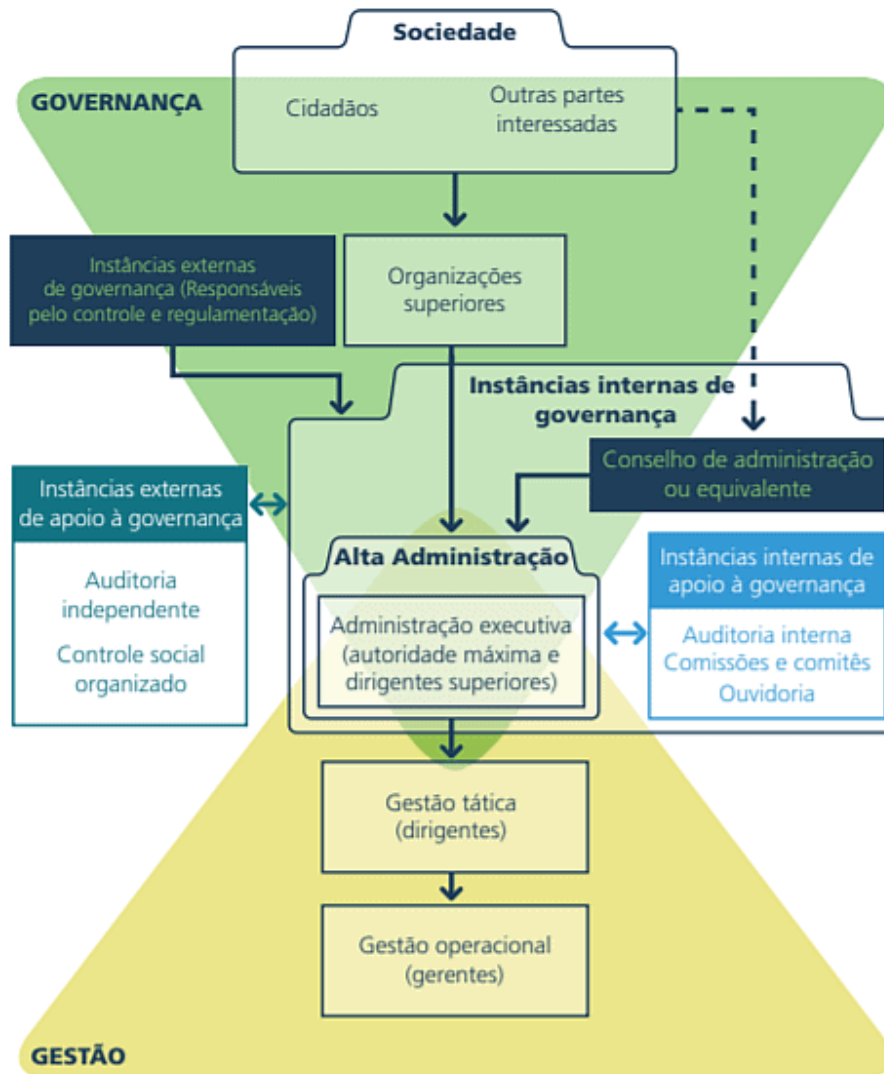
Registra-se, ainda, que as divergências de entendimentos já citadas estão relacionadas com as competências de cada instância. Entretanto, também indicam a necessidade de que sejam acionados mecanismos de liderança e estratégia que gerem a sinergia necessária entre as atividades de gestão do regime tributário e aquelas de funcionamento, monitoramento e avaliação da política de incentivo às MPE (aspectos não tributários). Mais especificamente, seria recomendável a definição de um mecanismo responsável pela integração e/ou coordenação das instâncias responsáveis pela gestão de aspectos específicos da política, bem pela avaliação de seus impactos. Portanto, há espaço para aprimoramento com base em princípios, diretrizes e mecanismos de governança pública, como os previstos no Decreto 9.203, de 2017, visando a uma atuação mais articulada dos atores responsáveis, conforme será tratado no item 4.4 deste relatório.

Segundo o TCU²⁸, o sistema de governança no setor público envolve diversas instâncias (estruturas administrativas) e pode ser resumido na figura seguinte:

²⁷ Nota Suara nº 71, de 18.12.2020 (manifestação sobre a versão preliminar do Produto Intermediário 2, considerando as competências da RFB e do CGSN).

²⁸ Referencial Básico de Governança Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública, 2ª Versão, TCU, 2014.

Figura 6 - Sistema de Governança no Setor Público



Fonte: TCU – Referencial Básico de Governança, 2ª Versão, 2014, p. 28

Enquanto a **gestão** tem a função de implementar programas, garantindo sua eficácia e eficiência, a **governança** deve definir o direcionamento estratégico; supervisionar a gestão; envolver as partes interessadas; gerenciar riscos estratégicos; gerenciar conflitos internos; avaliar o sistema de gestão e controle; e promover a *accountability* e a transparência. A **governança**, neste sentido, relaciona-se com processos de comunicação; de análise e avaliação; de liderança, tomada de decisão e direção; de controle, monitoramento e prestação de contas. De modo complementar, a **gestão** diz respeito ao funcionamento do dia a dia no contexto de estratégias, políticas, processos e procedimentos.

Ao comparar as competências definidas em lei com as definições de gestão e governança, percebe-se que os comitês e fóruns definidos em lei (CGSN, FPMPE e CGSIM) atuam na gestão tática das políticas de incentivo às MPE, coordenando a gestão operacional, que caberia, no âmbito federal, à RFB, no que se refere aos tributos federais, e à SEMPE, no que se refere aos aspectos não tributários.

No âmbito federal, o Decreto 9.834/2019, art. 9º e anexo I, define que o Ministério da Economia é o órgão gestor do Simples Nacional como política pública. Nesse Ministério, a articulação

proposta anteriormente está coerente com o objetivo que ele pretende alcançar com seu Programa de Integração, Governança e Estratégia (Integra)²⁹:

Promover a integração da gestão, por meio de uma governança que propicie a ação harmônica entre as estratégias, processos e projetos, para sedimentar as melhores práticas que contribuam ao alcance dos resultados almejados pelo Ministério da Economia.

A integração pretendida pelo Ministério da Economia no Programa Integra pode ser liderada a partir do Comitê Ministerial de Governança (CMG), criado pela Portaria ME nº 339, de 08/10/2020, e composto por onze membros, inclusive o Secretário-Executivo e os sete Secretários Especiais. O CMG exerce o papel de comitê interno de governança de que trata o art. 15-A do Decreto nº 9.203, de 2017. Sua composição, que abrange os responsáveis por todos os temas finalísticos submetidos ao referido Ministério, favorece a citada integração e a necessária transversalidade de atuação a partir da liderança dessa instância de governança.

Em relação à situação atual do Programa Integra, a SEMPE³⁰ informou que compete a ela acompanhar e avaliar as políticas destinadas às MPE, conforme o art. 118 do Anexo I do Decreto 9.745, de 2019; que é responsável pelos respectivos processos e indicadores do Programa Integra, em execução, mas com previsão de término em meados de 2021; que os indicadores para mensuração dos resultados “ainda não estão definidos, mesmo que previamente”.

No contexto da política avaliada, em que não há relações de subordinação entre os entes federados envolvidos e nem entre os responsáveis pelos aspectos tributários e não tributários das políticas de incentivo às MPE (governança multinível), há a necessidade de que a estrutura de governança possibilite o alcance dos objetivos comuns e o estabelecimento de relações de cooperação entre os diferentes atores, apesar de existir a possibilidade de estes terem interesses diferentes e até mesmo conflitantes.

Assim, importa registrar que a existência de colegiados e órgãos responsáveis pelas políticas de incentivo à MPE não garante o efetivo alcance de seus objetivos, se cada um atuar em seu “compartimento” da estrutura, sem integração com os demais atores. É necessário que haja o efetivo exercício dos mecanismos de liderança, estratégia e controle em prol de um processo decisório com maior integração entre os aspectos tributários e não tributários, bem como entre os interesses dos diferentes entes federativos, que acabam por se complementar e devem ser operados e monitorados de forma sinérgica, nos termos do Decreto 9.203, de 2017, especialmente o art. 6º, parágrafo único.

Considerando o caráter panfederativo das políticas de incentivo às MPE e, conseqüentemente, do Simples Nacional, o ideal parece ser uma estrutura de governança que mantivesse essa representatividade, mas é inegável o papel indutor do ME, enquanto órgão superior que abrange as unidades, no âmbito federal, responsáveis pela gestão de tais políticas, principalmente quando se considera o disposto no Anexo I do Decreto 9.834/2019, que define o Ministério da Economia como órgão gestor do Simples Nacional, enquanto política financiada por benefícios de natureza tributária.

²⁹ Ministério da Economia. **Programa de Integração, Governança e Estratégia do Ministério da Economia (Integra)**, jun. 2019, p. 4. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/cartilhas/book_piloto_integra.pdf/view>. Acesso em: 22 set. 2020.

³⁰ Nota Informativa SEI nº 32888/2020/ME, de 10.12.2020 (resposta da SEMPE à SI nº CGU/17).

O cenário apresentado tem como consequência o não alcance de princípios e diretrizes básicos de governança como os estabelecidos no Decreto 9.203/2017, conforme será detalhado no item 4.4 do presente relatório.

4.3 Não formulação da Política Nacional de Apoio e Desenvolvimento de Micro e Pequenas Empresas

As fragilidades apontadas no item anterior poderiam começar a ser superadas a partir da formulação de uma Política Nacional de Apoio e Desenvolvimento de MPE.

O §5º do art. 2º da Lei Complementar nº 123/2006 diz que o Fórum Permanente das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, o qual é presidido e coordenado atualmente pela SEMPE, tem por finalidade orientar e assessorar a formulação e coordenação da política nacional de desenvolvimento das microempresas e empresas de pequeno porte, bem como acompanhar e avaliar a sua implantação, sendo também atribuição da SEMPE apoiar a formulação, a execução, o monitoramento e a avaliação das políticas públicas relacionadas com os microempreendedores individuais, as microempresas, as empresas de pequeno porte e os artesanatos.

Nesse contexto, foi questionado à SEMPE sobre a existência dessa política nacional, ao que foi respondido que poder-se-ia afirmar que a própria Lei Complementar nº 123/2006 é, em si, uma política nacional para as MPE, dada sua extensão e abrangência, sendo que o trabalho a ser desempenhado pelo FPMPE é no sentido de complementação às disposições já positivadas na LC 123/2006, estabelecendo governança, prazos, metas e objetivos quantitativos e ações coordenadas dos órgãos e entidades federais mirando o atingimento de cada um.

Ademais, deve-se destacar que no site do citado Fórum³¹ está publicado um relatório, de 2019, subscrito pela SEMPE, que apresenta uma proposta para a Política Nacional de Apoio e Desenvolvimento de Micro e Pequenas Empresas (PNADEMPE).

Na introdução do citado relatório é trazida a importância da “sistematização das iniciativas de políticas públicas destinadas ao apoio às MPE, para que, integradas e harmonizadas, configurem uma estratégia uníssona”.

É trazido ainda o objetivo estratégico da Política e sua Visão, quais sejam: “Promover o desenvolvimento do país por meio de políticas de estímulo as MPE” e “Melhorar a percepção da sociedade sobre a importância das MPE para o desenvolvimento econômico do país”, respectivamente.

Em seu capítulo 3, é informado que a implantação da política se daria por meio de Decreto do Executivo, “visto que o mandamento constitucional, (art. 179 e 170, inciso IX da CF) recebeu regulamentação programática com a Lei Complementar 123/2006, carecendo, pois, do necessário *enforcement* (...)”

Importa registrar, inclusive, que a proposta para a PNADEMPE traz até mesmo alguns endereçamentos para lacunas apontadas ao longo dessa avaliação, como por exemplo:

- a) capítulo 4: apresenta propostas de indicadores para monitorar o cumprimento dos objetivos propostos para a política; e

³¹ Disponível em: <<http://www.forumpermanente.gov.br/index.php/politicanacional>> Acesso em 25 mar. 2021.

b) capítulo 5: trata de uma possível estrutura de governança.

Não é escopo do presente trabalho a avaliação do mérito da proposta da PNADEMPE apresentada, mas é inegável que ela trata de temáticas que vem sendo apontadas ao longo de toda a avaliação como fatores de risco para o bom andamento das políticas de incentivo às MPE, devendo ser registrado que a citada política ainda não foi formalizada.

Tampouco é objetivo dessa avaliação opinar sobre a adequabilidade do decreto para a formalização da Política Nacional, já que que RFB e CGSN entendem não ser cabível, considerando o caráter panfederativo do Comitê, e a SEMPE entende que:

Uma vez que um decreto presidencial vincularia a administração pública federal, a política pública instituída por meio de decreto pode conter as diretrizes para orientação de voto dos representantes da União no CGSN, oriundos da Administração Pública Federal.

De maneira que as proposições submetidas ao CGSN somente receberiam votos favoráveis dos representantes da União caso estivessem alinhadas com a Política Nacional estabelecida.

Por fim, deve ser registrado que, s.m.j., em nenhum momento a citada proposta trata especificamente do Simples Nacional, dando a entender que efetivamente existe uma fragmentação entre aspectos tributários e não tributários, criado pela Lei Complementar nº 123/2006, o que poderia ser tratado a partir da formalização de uma estrutura de governança ampla, que abrangesse todos os aspectos associados às políticas de incentivo às MPE.

O fato é que não faz sentido uma Política Nacional de Apoio e Desenvolvimento das Micro e Pequenas Empresas, que tem dentre seus objetivos configurar uma estratégia uníssona, não endereçar também as questões tributárias, representadas nesse contexto pelo Simples Nacional.

4.4 Não atendimento a princípios e diretrizes básicos de governança, como os previstos no Decreto 9.203/2017

Conforme consta do achado 4.1 deste relatório, o Decreto 9.203, de 2017, dispõe sobre “a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional” a partir de seis princípios:

Quadro 4 - Princípios de governança pública no Decreto 9.203/2017

Princípios de governança (art. 3º)	Definição
Capacidade de resposta	Representa a competência de uma instituição pública de atender de forma eficiente e eficaz às necessidades dos cidadãos, inclusive antevendo interesses e antecipando aspirações. Requer que os servidores públicos sejam proativos e que seja desenvolvida capacidade estatal em áreas como inovação pública, liderança pelo exemplo, processos colaborativos, entre outras.
Integridade	Refere-se ao alinhamento consistente e à adesão de valores, princípios e normas éticas comuns para sustentar e priorizar o interesse público sobre os interesses privados no setor público. Mais do que isso, o princípio remete à busca do difícil equilíbrio entre a punição de gestores que se valem da máquina pública para defender fins privados e ilícitos e a preservação do necessário espaço para que

	agentes movidos pelo espírito público possam buscar soluções inovadoras – e, eventualmente, mais arriscadas – para satisfazer os interesses da sociedade.
Confiabilidade	Representa a capacidade das instituições de minimizar as incertezas para os cidadãos nos ambientes econômico, social e político. Uma instituição confiável tem que se manter o mais fiel possível aos objetivos e diretrizes previamente definidos, tem que passar segurança à sociedade em relação a sua atuação e, por fim, deve manter ações consistentes com a sua missão institucional. Nota-se, portanto, que a previsibilidade é um atributo essencial da confiabilidade.
Melhoria regulatória	Representa o desenvolvimento e a avaliação de políticas e de atos normativos em um processo transparente, baseado em evidências e orientado pela visão de cidadãos e partes diretamente interessadas. Não se restringe, portanto, à regulação econômica de setores específicos realizada pelas agências reguladoras. Reformular o processo de construção de normas é fundamental para reduzir os custos associados à criação de obrigações para a sociedade. A regulação deve ser minimalista: não deve atingir nada além do necessário para garantir seus objetivos.
Prestação de contas e responsabilidade	Representa a vinculação necessária, notadamente na administração de recursos públicos, entre decisões, condutas e competências e seus respectivos responsáveis. Trata-se de manter uma linha clara e objetiva entre as justificativas e os resultados da atuação administrativa e os agentes públicos que dela tomaram parte. A prestação de contas retroalimenta o sistema de governança a partir do controle social da atividade. Dar centralidade ao cidadão é, nesse caso, permitir que exerça a cidadania de forma proativa, fiscalizando e apontando eventuais desvios.
Transparência	Representa o compromisso da administração pública com a divulgação das suas atividades, prestando informações confiáveis, relevantes e tempestivas à sociedade. Inserida em um conjunto de princípios centrais que orienta a atividade pública, a transparência é um dos pilares para a construção de um governo aberto (<i>open government</i>).

Fonte: Casa Civil da Presidência da República. **Guia da política de governança pública**. Brasília, 2018, p. 84-85.

Nesse contexto, buscou-se avaliar se há o alcance dos princípios de governança elencados anteriormente, considerando as evidências trazidas nos itens anteriores deste relatório associadas ao não reconhecimento formal dos objetivos do Simples Nacional e, conseqüentemente, à inexistência de mecanismos de monitoramento e avaliação do andamento da política, assim como associada à fragmentação da estrutura de governança das políticas de incentivo e apoio às MPE.

Entretanto, faz-se necessário esclarecer que não se trata de afirmar que o CGSN deveria ou não se submeter ao citado Decreto, considerando que em sua composição há representantes de Estados e Municípios, mas sim utilizá-lo como fonte de boas práticas, já que os princípios e diretrizes trazidos são comuns quando se fala de estruturas de governança.

Passa-se, assim, a avaliar a observância de cada um dos princípios previamente elencados.

Capacidade de resposta

Sintetizando os principais elementos necessários para implementar esse princípio, o Decreto 9.203, de 2017, art. 4º, incisos I e II, prevê duas diretrizes de governança:

- I - direcionar ações para a busca de resultados para a sociedade, encontrando soluções tempestivas e inovadoras para lidar com a limitação de recursos e as mudanças de prioridades; e

II - promover a simplificação administrativa, a modernização da gestão pública e a integração dos serviços públicos, especialmente aqueles prestados por meio eletrônico.

Sobre o princípio da capacidade de resposta, o CGSN informou:³²

Capacidade de resposta: ordinariamente o CGSN se reúne cerca de 4 (quatro) vezes por ano para debater e deliberar sobre as demandas dos diversos intervenientes do Simples Nacional, destacando-se as principais associações de empresas e o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. Extraordinariamente, nas formas presencial ou virtual, é possível a convocação de reuniões extraordinárias, como as que ocorreram recentemente durante a pandemia da Covid-19 (cinco reuniões neste período).

Ainda, sobre as diretrizes I e II transcritas anteriormente, o CGSN respondeu que as ações para entregar resultados à sociedade são a criação e manutenção de portais na internet: Portal do Simples Nacional, Portal dos Entes Federados e Portal das Administrações Tributárias Federal, Estaduais e Municipais.

Para avaliar o atendimento do princípio associado à capacidade de resposta, é importante definir, inicialmente, quais são os resultados esperados do Simples Nacional. No item 2.1 deste relatório, constatou-se que não há definição formal dos objetivos do Simples Nacional, o que impacta, significativamente, qualquer análise sobre o princípio em tela. Entretanto, buscando-se evoluir na presente avaliação, ao analisar as exposições de motivos e justificativas da legislação aplicada ao tema, observou-se que a criação do Simples Nacional teria como **objetivos** combater:

- A complexidade do sistema tributário brasileiro
- A alta carga tributária no Brasil
- O excesso de burocracia para abertura de empresas
- Os custos administrativos elevados para cumprimento das obrigações acessórias de natureza tributária e previdenciária
- A informalidade elevada dos pequenos negócios
- O desemprego

A partir deste prisma, espera-se que o Simples Nacional entregue à sociedade um sistema tributário mais simples, diminuição da carga tributária, menos burocracia, diminuição dos custos, levando, conseqüentemente, ao aumento da formalidade e do emprego gerado pelas micro e pequenas empresas.

Apesar da importância dos portais na internet para a promoção da simplificação administrativa e da comunicação aberta, sua criação e manutenção não constituem, por si só, meios para a busca de resultados do Simples Nacional para a sociedade, sendo somente ferramentas necessárias à operacionalização do regime. Nesse sentido, depreende-se que há espaço para que a diretriz do art. 4º, inciso I, já citada, seja alcançada em sua plenitude, propiciando o alcance desse princípio.

Em vista do exposto, não se pode considerar que o princípio da capacidade de resposta esteja sendo atendido.

³² Nota Suara nº 50, de 04/09/2020, em resposta à SI nº CGU/02, considerando as competências da RFB e as atribuições do CGSN.

Confiabilidade

Para diminuir as incertezas, deve-se observar as diretrizes estratégicas e ações prioritárias previamente discutidas e comunicadas à população. É necessário que objetivos, diretrizes e metas sejam definidos a partir de um processo robusto de planejamento, envolvendo a avaliação das necessidades e prioridades dos cidadãos e demandando intensa coordenação da atuação governamental. Para implementar esse princípio, o Decreto 9.203, de 2017, prevê duas diretrizes de governança no art. 4º:

III - monitorar o desempenho e avaliar a concepção, a implementação e os resultados das políticas e das ações prioritárias para assegurar que as diretrizes estratégicas sejam observadas; e

IV - articular instituições e coordenar processos para melhorar a integração entre os diferentes níveis e esferas do setor público, com vistas a gerar, preservar e entregar valor público.

Sobre o princípio da confiabilidade (e também o da integridade, tratado mais adiante), o CGSN informou³³ que todas as suas decisões são balizadas pela respectiva legislação em vigência, com consultoria jurídica da PGFN, e a partir de dados técnicos elaborados pela Secretaria-Executiva do Simples Nacional para avaliação dos riscos e impactos. No mesmo documento (parágrafo 5.2), sobre o monitoramento de resultados (diretriz do inciso III), o CGSN respondeu que no âmbito tributário há constante avaliação das variações de arrecadação e o estabelecimento de programas de fiscalização e cobrança para a mitigação de seus efeitos. Também informou que é aferido o nível de gasto tributário por meio de comparação com os demais regimes de tributação.

Apesar de a avaliação das variações de arrecadação e nível de gasto tributário ser fundamental, não há, no CGSN, monitoramento da concepção ou dos resultados esperados para o Simples Nacional, como diminuição da carga tributária, menos burocracia e diminuição dos custos, levando, conseqüentemente, ao aumento da formalidade e do emprego gerado pelas micro e pequenas empresas.

No mesmo sentido, a SEMPE³⁴ informou desconhecer a existência de monitoramento e avaliação dos resultados do Simples Nacional. Conforme já foi relatado no item 2.2, observa-se, ainda, que o CIASN poderia ter cumprido esse papel, mas que ele nunca atuou efetivamente. Diante das respostas apresentadas, verifica-se a não observância da diretriz de monitoramento dos resultados da política pública.

Em relação à diretriz do inciso IV (sobre articulação de instituições e coordenação de processos), o CGSN respondeu³⁵ que tanto o CGSN quanto sua Secretaria-Executiva têm a participação ativa de representantes das três esferas de administração tributária. Neste caso, é importante destacar o que já foi tratado no item 4.2. Apesar de contar com representantes dos três entes federativos, metade dos oito membros que o compõe representa a União, não havendo paridade de representação entre essas três esferas, o que traria conseqüências negativas, conforme avaliação de representantes de Estados e Municípios.

Ainda, não há representantes do público-alvo da política (segmento MPE) no CGSN, situação criticada por atores relevantes no âmbito das políticas de incentivo às MPE. Por outro lado, essa

³³ Nota Suara nº 50, de 04/09/2020, em resposta à SI nº CGU/02, considerando as competências da RFB e as atribuições do CGSN.

³⁴ Nota Informativa SEI nº 24598/2020/ME, de 23/09/2020, em resposta à SI nº CGU/05.

³⁵ Parágrafo 5.3 da Nota Suara nº 50, de 04/09/2020.

composição do CGSN decorre de mandamento legal, pois foi estabelecida no art. 2º da Lei Complementar 123, de 2006, e decorreria, segundo RFB e CGSN, da exclusividade dos aspectos tributários em suas atividades.

Vem se buscando alterar essa situação, conforme se verifica no Projeto de Lei Complementar nº 147, de 2019, cujo objetivo é incluir formalmente representantes de outras unidades na composição do CGSN.

Aqui cabe registrar o entendimento antagônico, em relação ao posicionamento de RFB e CGSN³⁶, trazido pela SEMPE³⁷, de que não haveria impedimento, com base na alegação de inconstitucionalidade, para alteração da composição do CGSN, acrescentando representantes de pessoas jurídicas de direito privado ou servidores que não sejam oriundos de carreiras tributárias.

Por fim, conforme já tratado, também não está estabelecido como CGSIM, CGSN e FPMPE devem interagir, devido, inclusive, à inexistência de uma estrutura de governança efetiva para as políticas de incentivo às MPE.

Com base nos elementos obtidos, conclui-se, que o atendimento do princípio da confiabilidade está prejudicado na estrutura de governança do Simples Nacional e, conseqüentemente, na estrutura de governança das políticas de incentivo às MPE.

Melhoria regulatória

Conforme pincelado no item 4.2, o tema da melhoria regulatória tem alcançado grande relevância na agenda do setor público em âmbito internacional. Para implementar esse princípio de governança, o art. 4º do Decreto 9.203, de 2017, prevê três diretrizes de governança:

VII - avaliar as propostas de criação, expansão ou aperfeiçoamento de políticas públicas e de concessão de incentivos fiscais e aferir, sempre que possível, seus custos e benefícios;

VIII - manter processo decisório orientado pelas evidências, pela conformidade legal, pela qualidade regulatória, pela desburocratização e pelo apoio à participação da sociedade;

IX - editar e revisar atos normativos, pautando-se pelas boas práticas regulatórias e pela legitimidade, estabilidade e coerência do ordenamento jurídico e realizando consultas públicas sempre que conveniente;

Nestas diretrizes, observa-se a necessidade de que o processo decisório, além de ser orientado por evidências, também seja orientado pela qualidade regulatória e pela desburocratização. Estas características estão relacionadas com a simplificação de obrigações das MPE prevista na Constituição Federal (art. 146, III, alínea “d”, e parágrafo único, com as alterações da Emenda Constitucional nº 42, de 2003, c/c arts. 170, IX, 174, *caput*, e 179).

³⁶ Notas Suara nº 71, de 18.12.2020, e nº 73, de 29.12.2020, manifestações do CGSN às versões preliminares dos Produtos Intermediários 1, 2 e 3. Nota Cosit/Sutri nº 7, de 11.01.2021, manifestação da RFB à versão preliminar do Produto Intermediário 3.

³⁷ Notas Informativas SEI nº 24598/2020/ME, de 23/09/2020, nº 29939/2020/ME, de 12/11/2020, e nº 32888/2020/ME, de 10/12/2020, respectivamente, respostas da SEMPE à SI nº CGU/05, à SI nº CGU/15 e à SI nº CGU/17.

As atividades do CGSN de regulamentação do Simples Nacional têm potencial para se beneficiar da adoção das boas práticas regulatórias, como as preconizadas no Decreto 10.411, de 2020, que regulamentou no âmbito federal o art. 5º da Lei 13.874, de 2019, e anteriormente em documentos publicados pela OCDE³⁸ e pela Casa Civil da Presidência da República³⁹.

O CGSN e a RFB se posicionaram sobre a regulamentação do Simples Nacional, o princípio da melhoria regulatória e a realização de análise de impacto regulatório:

- Informaram que há constante revisão e melhoria da regulamentação do Simples Nacional com reuniões periódicas de avaliação e com representantes das administrações tributárias nacionais.⁴⁰
- A RFB destacou a complexidade da legislação do Simples Nacional como uma das dificuldades que ela própria enfrenta em sua implementação. Também afirmou que a principal dificuldade do setor privado é compreender a legislação complexa do Simples Nacional.⁴¹
- Afirmações sobre a atuação do CGSN: que ele tem caráter panfederativo e é competente para regulamentar o Simples Nacional; que ele não é órgão de fiscalização, arrecadação, cobrança, etc.; que ele não é uma agência reguladora nem funciona como tal (sem estrutura administrativa e sem corpo funcional); que ele não faz análise de impacto (esperado ou provocado), cada ente federado, órgão e entidade representativa pode fazer a sua AIR para subsidiar o voto de seu representante, podendo haver discordância entre os entes⁴², não se submetendo ao Decreto 10.411/2020.⁴³

Não se trata, nesta avaliação, de propor que o CGSN - colegiado composto por representantes de União, Estados/DF e Municípios - cumpra normas aplicáveis à esfera federal, mas sim de enfatizar que as práticas de melhoria da qualidade regulatória, a exemplo das aqui citadas, são aplicáveis à atividade de edição e alteração de normas do Simples Nacional, especialmente em relação àquelas que alterem ou estabeleçam novas obrigações. Como já foi citado, a melhoria regulatória

não se restringe, portanto, à regulação econômica de setores específicos realizada pelas agências reguladoras. Reformular o processo de construção de normas é fundamental para reduzir os custos associados à criação de obrigações para a sociedade. A regulação deve ser minimalista: não deve atingir nada além do necessário para garantir seus objetivos.⁴⁴

³⁸ Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). **Recomendação sobre Melhoria da Qualidade Regulatória** (*OECD Recommendation of the Council on Improving the Quality of Government Regulation*). 1995. Disponível em: <https://www.gov.br/casacivil/pt-br/assuntos/governanca/regulacao/documentos/biblioteca-internacional/2017/ocde_recommendation-of-the-council-on-improving-the-quality-of-governmen.pdf>. Acesso em: 11 mar. 2021.

³⁹ Casa Civil da Presidência da República. **Diretrizes gerais e guia orientativo para elaboração de Análise de Impacto Regulatório - AIR**. Brasília, 2018, 108 p.

⁴⁰ Nota Suara nº 50, de 04.09.2020, em resposta à SI nº CGU/02, considerando as competências da RFB e do CGSN.

⁴¹ Nota Suara nº 57, de 15.10.2020, em resposta à SI nº CGU/10, considerando as competências da RFB e do CGSN.

⁴² Nota Suara nº 59, de 23.10.2020, em resposta à SI nº CGU/11, considerando as competências da RFB e do CGSN.

⁴³ Nota Cosit/Sutri nº 7, de 11.01.2021 (manifestação da RFB à versão preliminar do Produto Intermediário 3).

⁴⁴ Casa Civil da Presidência da República. **Guia da política de governança pública**. Brasília, 2018, p. 84.

Assim, a realização de análises de impacto não é aplicável somente a agências reguladoras, pois a atividade regulatória não é exclusiva destas, mas também é exercida por diversos órgãos no exercício de suas atribuições:⁴⁵

É notória a necessidade de melhoria no ambiente de negócios do país. Também é de amplo conhecimento que entre as principais causas das dificuldades que os setores produtivos enfrentam estão as inúmeras e complexas obrigações que têm que cumprir perante o poder público e os altos custos de conformidade, inclusive tributária, decorrentes dessa complexidade. No Simples Nacional, em comparação com o regime geral de tributação, essa complexidade tende a estar mitigada, mas ela também ocorre, como reconhece a RFB. Ademais, não há garantias contra possíveis retrocessos na simplificação desse arcabouço normativo, se o respectivo processo decisório não for baseado em evidências e em metodologias que visem a melhoria regulatória, como é o caso da AIR e também da ARR, já citadas. Portanto, é recomendável que os atores responsáveis pela produção de normas do Simples Nacional fundamentem esse processo em práticas reconhecidas de melhoria da qualidade regulatória, o que permitiria afirmar que o princípio sob análise estaria sendo observado.

Integridade, Prestação de Contas e Responsabilidade e Transparência

Além dos três princípios de governança pública já citados, o art. 3º do Decreto 9.203/2017 relaciona outros três:

Quadro 5 - Integridade, prestação de contas e responsabilidade, transparência

Princípio (art. 3º do Decreto 9.203/2017)	Diretrizes (art. 4º do Decreto 9.203/2017)
Integridade	V - fazer incorporar padrões elevados de conduta pela alta administração para orientar o comportamento dos agentes públicos, em consonância com as funções e as atribuições de seus órgãos e de suas entidades
	VI - implementar controles internos fundamentados na gestão de risco, que privilegiará ações estratégicas de prevenção antes de processos sancionadores
Prestação de contas e responsabilidade	X - definir formalmente as funções, as competências e as responsabilidades das estruturas e dos arranjos institucionais
Transparência	XI - promover a comunicação aberta, voluntária e transparente das atividades e dos resultados da organização, de maneira a fortalecer o acesso público à informação

Fonte (com adaptações): Casa Civil da Presidência da República. **Guia da política de governança pública**. Brasília, 2018, p. 81.

Sobre o princípio da Integridade, em especial no que se refere à diretriz do inciso VI, que pode ser melhor aplicada à governança de políticas públicas, conforme tratado no item 5.3, quando questionados sobre a existência de gestão de riscos na execução do Simples Nacional, foi descrito o processo associado à seleção do contribuinte para a fiscalização e não ao processo de operacionalização do Simples Nacional. Não foram apresentados, portanto, documentos para subsidiar a análise dos riscos levantados sobre a operacionalização do Simples Nacional e os controles definidos para mitigá-los.

⁴⁵ _____. **Diretrizes gerais e guia orientativo para elaboração de Análise de Impacto Regulatório - AIR**. Brasília, 2018, p. 23.

Em relação aos controles internos, a RFB informou⁴⁶ que são os mesmos aplicados aos demais tributos da RFB. Posteriormente, ela também informou⁴⁷ a existência de restrições orçamentárias que afetam a especificação e a disponibilização de seus sistemas internos e também de sistemas para uso do contribuinte. Tal situação oferece risco(s) com potencial para impactar seriamente a estrutura de controles internos do Simples Nacional, necessitando ser(em) gerido(s) de forma estruturada e preventiva.

Diante do exposto, não há que se falar em controles internos fundamentados na gestão de riscos, pois não há evidências de que ela exista. Mesmo assim, como se verá mais adiante, a partir do levantamento dos fluxos das atividades de regulamentação a cargo do CGSN e dos fluxos de implementação/operacionalização do Simples Nacional, identificou-se a existência de riscos com potencial para comprometer objetivos da política bem como a ausência de controles que contribuam para evitar algum dos incentivos negativos mapeados.

Quanto ao princípio da Prestação de Contas e Responsabilidade, a Lei Complementar 123, de 2006, definiu o papel das três instâncias responsáveis pelas políticas de incentivo às MPE, mas não foi definida a forma de interlocução dessas instâncias, conforme já tratado neste relatório, o que impacta diretamente a diretriz associada aos arranjos institucionais.

Por fim, em relação ao princípio da Transparência, os sítios eletrônicos disponibilizados no âmbito do Simples Nacional fazem esse papel somente quanto à operacionalização do regime tributário, mas a não definição formal dos objetivos esperados e, conseqüentemente, o não monitoramento e avaliação do alcance desses objetivos não permite dizer que haja a efetiva comunicação dos resultados do Simples Nacional. Há que se ressaltar, inclusive, que existiria dificuldade em se extrair dados desses sistemas, conforme relatado por representantes de Estados e Municípios, em entrevistas realizadas ao longo do trabalho.

Nesse sentido, pode-se concluir que a inexistência de uma estrutura de governança e de gerenciamentos de riscos efetivamente estruturada impede o alcance pleno das diretrizes elencadas no art. 4º do Decreto 9.203, de 2017, afetando o alcance dos princípios da integridade, da prestação de contas e responsabilidade e da transparência.

Conclusão sobre o atendimento dos princípios e diretrizes de governança

Portanto, conclui-se que há oportunidades de melhorias relativas à observância de princípios e diretrizes básicos, como os previstos no Decreto 9.203, de 2017, a partir da formalização e do reconhecimento dos objetivos do Simples Nacional, com a definição dos mecanismos de monitoramento e avaliação do regime; da estruturação de uma governança efetiva e integrada; e do estabelecimento de um processo de gerenciamento de riscos do Simples Nacional.

5 Avaliação sobre o fluxo de implementação do Simples Nacional e os riscos associados

Nessa etapa da avaliação se buscou responder a seguinte questão:

⁴⁶ Nota Suara nº 50, de 04.09.2020, em resposta à SI nº CGU/02, considerando as competências da RFB e do CGSN.

⁴⁷ Nota Suara nº 57, de 15.10.2020, em resposta à SI nº CGU/10, considerando as competências da RFB e do CGSN).

- a. Foi definida de forma clara e objetiva, com base em critérios técnicos, a forma de implementação da política pública de modo a se buscar o alcance dos objetivos?

O processo de avaliação se a forma de implementação do Simples Nacional foi definida com base em critérios técnicos e se conduz aos seus objetivos se inicia a partir da definição destes últimos.

Conforme definido no item 2.1, foram levantados os seguintes objetivos do Simples Nacional, a partir das respostas do CGSN, RFB, SEMPE e Secretaria-Executiva do ME e pela revisão do histórico da legislação para análise das justificativas e motivações apresentadas nos projetos de lei e medidas provisórias⁴⁸ sobre o tema:

- Simplificação, redução ou eliminação das obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias;
- Simplificação das obrigações trabalhistas;
- Simplificação dos procedimentos de inscrição e baixa de empresas;
- Redução da carga tributária;
- Incentivo à abertura de novas empresas;
- Formalização de empresas;
- Desenvolvimento econômico nacional;
- Competitividade nacional; e
- Geração de empregos.

Por outro lado, disfunções no desenho ou na forma de implementação da política podem levar a efeitos indesejados na situação-alvo ou no público-alvo, os chamados incentivos negativos. Assim, foram levantados os seguintes possíveis efeitos indesejáveis no ambiente de negócios e na arrecadação de tributos, a partir da combinação dos altos custos de conformidade tributária nas outras formas de tributação com as já citadas características do Simples Nacional:

- inibir investimentos;
- desencorajar o empreendedorismo e a inovação;
- reduzir a possibilidade de obtenção de ganhos de produtividade;
- estimular as empresas optantes a manterem-se pequenas;
- inibir a geração de empregos; e
- prejudicar o crescimento da arrecadação.

⁴⁸ Exposição de motivos da seguinte legislação: Mensagem nº 86, que encaminhava o Projeto de Lei CN PLN 16/1984²⁹, que deu origem à Lei nº 7.256, de 27/11/1984; Projeto de Lei 3081/1989 que deu origem à Lei nº 8.864, de 28/03/1994; Medida Provisória nº 1.526, de 05/11/1996, convertida na Lei nº 9.317, de 05/12/1996; Projeto de Lei do Senado – PLS 32/1996, convertido na Lei nº 9.841, de 05/10/1999; propostas de emendas à Medida Provisória MPv nº 252, de 15/06/2005; Projeto de Lei Complementar nº 123⁴⁰, de 2004, convertido na Lei Complementar nº 123, de 14/12/2006.

Outros incentivos negativos foram apurados a partir de reuniões realizadas com representantes das administrações tributárias estadual⁴⁹ e municipal⁵⁰ e com representantes do Sebrae/SP, cujo objetivo era ouvi-los quanto às dificuldades de implementação do Simples Nacional, a partir da realidade do segmento que representam. Foram os seguintes os incentivos negativos mencionados:

- estimular a fragmentação de empresas, criando dificuldades para as administrações tributárias em gerenciá-las e fiscalizá-las;
- estimular o planejamento de elisão fiscal, por meio da multiplicação de empresas em nomes de terceiros para manutenção dos limites arrecadatários do regime; e
- inibir a diversificação e/ou estimular a abertura de empresas em nome de terceiros em virtude da impossibilidade de manter mais de uma empresa dentro do regime, mesmo que de atividades distintas ou complementares, nos casos em que a soma de suas receitas ultrapasse o limite estabelecido para o Simples Nacional ou que as características de sua composição societária as impeçam.

Importa registrar que os incentivos negativos e efeitos indesejados exemplificados anteriormente se referem a um ambiente formal e têm, por consequência, um estímulo ao ambiente informal, de emprego e faturamento, por exemplo.

Entender o processo de definição das formas de implementação do Simples Nacional e seu fluxo de operacionalização pode explicitar outras disfunções da política e os riscos que levam aos incentivos negativos levantados que, em última instância, podem comprometer os objetivos diretos e indiretos da política.

Nesse sentido, para avaliação sobre a existência de critérios técnicos, clareza e objetividade na definição das formas de implementação do Simples Nacional para a busca dos objetivos levantados anteriormente importa entender o processo de tomada de decisões que estabelecem a regulamentação da política, ou regime tributário, conforme definição do Governo.

Neste ponto, é importante deixar claro que a competência tributária de criar, modificar e extinguir tributos é inerente aos entes federados, por meio de seus Poderes Legislativos, cabendo ao CGSN a competência de gerir e normatizar os aspectos tributários do Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte naquilo que se limita a disciplinar as formas de implementar o expresso na lei.

Assim, questões como limites e faixas de arrecadação e atividades econômicas abrangidas pelo Simples Nacional não estão sob análise do ponto de vista da definição, já que fogem das competências normativas dos órgãos executores da política (a competência do CGSN é de apreciar a necessidade de revisão destes valores).

Entretanto, a partir do mapeamento dos fluxos de implementação, foi possível identificar, de forma não exaustiva, alguns riscos associados à operacionalização, ao processo de regulamentação feito pelo CGSN, além de outros associados ao próprio desenho da política, definido pela Lei Complementar 123/2006.

⁴⁹ Secretário de Fazenda de Estado.

⁵⁰ Representante da Abrasf – Associação Brasileira das Secretarias de Finanças das Capitais.

5.1 Existência de lacunas associadas ao processo de trabalho do CGSN, em especial o processo de regulamentação

Não foram instituídos formalmente, no âmbito das atividades do CGSN, atividades, processos, condições, critérios ou ritos para elaboração e publicação de normas relacionadas ao Simples Nacional, tampouco controles que garantam os impactos esperados para um tratamento diferenciado, favorecido e simplificado.

Por meio de solicitações de informações, foram levantados os fluxos e algumas das características das atividades do Comitê para regulamentação do Simples Nacional, no âmbito de sua competência.

A iniciativa do processo de regulamentação do Simples Nacional no âmbito do CGSN dá-se, na maior parte das vezes, por demandas oriundas das Ouvidorias das Administrações Tributárias ou demais órgãos representativos. No caso da Ouvidoria do Ministério da Economia, as demandas chegam por meio eletrônico em mensagens encaminhadas para a Secretaria-Executiva do Comitê; no caso das demandas dos demais entes federados, as demandas chegam por meio de seus representantes no colegiado. Em todos os casos, passam por uma análise preliminar da Secretaria-Executiva do CGSN que, aprovando-as, elaboram minuta de resolução para ser deliberada pelo CGSN⁵¹.

Demandas internas podem ter origem no trabalho dos membros que compõem o Comitê (RFB, Confaz, Abrasf e CNM) ou a partir das atividades da Secretaria-Executiva do CGSN e nascem a partir da necessidade de revisão da regulamentação já em vigor ou de regulamentar pontos trazidos por nova base legal e estão relacionadas, quase sempre, à superveniência de fatos externos.

Não há práticas relacionadas à avaliação de impacto ou resultado regulatório, o que significa que o Comitê não realiza análises prévias à publicação de normas do Simples Nacional de maneira a garantir os impactos esperados (tratamento DIFERENCIADO, SIMPLIFICADO e FAVORECIDO para as MPE) nem avalia os impactos gerados pela regulamentação, o que alimentaria o ciclo, fornecendo informações imprescindíveis para as regulações posteriores, conforme detalhado no item 4.4 deste relatório.

Também não existem critérios técnicos pré-estabelecidos e formalizados que devam ser observados pelos membros do Comitê na apreciação das minutas elaboradas por sua Secretaria Executiva e não são registradas ou arquivadas as análises que precederam as decisões.

No tocante à participação dos diversos atores envolvidos na política, verificou-se que, ainda que conte com representantes das administrações tributárias das três esferas federadas, o Comitê não tem os assentos distribuídos de maneira a garantir a paridade de representação - visto que metade dos oito membros que o compõe representa a União - nem possui representantes do público-alvo da política, que é o segmento MPE, o que lhe confere um viés eminentemente tributário, tendo ambos os assuntos sido tratados no item 4.2 deste relatório.

Também não há, como procedimento rotineiro e prévio à publicação de normas pelo CGSN, o compartilhamento ou discussão das matérias das respectivas competências entre as três instâncias gestoras do tratamento diferenciado e favorecido proporcionado ao segmento MPE: Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN); Fórum Permanente das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (FPMPE) e Comitê para Gestão da Rede Nacional para Simplificação

⁵¹ Nota Suara nº 59, de 23 de outubro de 2020.

do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios (CGSIM), assunto também detalhado no item 4.2 deste relatório.⁵²

Por fim, ainda que a lei lhe tenha atribuído competência para apreciar a necessidade de revisão, a partir de 1º de janeiro de 2015, dos valores expressos em moeda na mesma Lei Complementar 123, de 2006, (art. 1º, § 1º), o CGSN não exerceu este papel, como instância colegiada, junto ao Congresso Nacional (debates ou encaminhamento de proposições) nas alterações ocorridas que tenham implicado em mudanças de limites e faixas de arrecadação ou alteração nas formas de cálculo do tributo devido.

Outrossim, e ainda que não previstas em suas competências, também não se envolve nas discussões ou proposições junto ao Legislativo para definição das atividades econômicas abrangidas ou impedidas pelo Simples Nacional ou quaisquer outros assuntos que impactem no aspecto tributário.

As informações disponibilizadas sobre as rotinas de trabalho do CGSN não foram suficientes para que se desenhasse possível fluxo de suas atividades. No entanto, considerando-se a regulamentação para o tratamento diferenciado, favorecido e simplificado das MPE o objetivo do Simples Nacional (conforme assumido no modelo lógico elaborado pelo próprio gestor em virtude do presente trabalho), verificou-se falhas de controle e lacunas que levam a possíveis riscos importantes no cumprimento dos objetivos imediatos do regime:

- ausência de análise de impacto regulatório;
- ausência de análise de resultado regulatório;
- ausência de comunicação entre os diversos atores envolvidos na política de incentivo às micro e pequenas empresas;
- falta de transparência quanto aos critérios que levaram a decisões de regulamentação; e
- ausência de debate e proposições sobre os parâmetros dos valores definidos de faixas e limites para enquadramento no regime.

5.2 Mapeamento do fluxo de implementação do Simples Nacional

O fluxo vigente de operacionalização do Simples Nacional está regulamentado pela Resolução CGSN nº 140, de 22/05/2018, a partir dos comandos da Lei Complementar nº 123/2006.

Há diferenças quando a optante é empresa já constituída e quando é empresa em início de atividade.

Para a primeira, informações cadastrais e fiscais pré-existentes – alimentadas pelos entes federados por meio de *upload* de arquivo com a relação de CNPJs com pendências – em aplicativo do Portal do Simples Nacional possibilitam que, no momento da opção (sempre e exclusivamente no mês de janeiro de cada ano), o processamento para verificação da existência de impedimentos seja imediato. Quando são empresas novas, a informação é fornecida pelo Portal apenas após a solicitação para opção (a qualquer tempo, obedecidos os prazos regulamentares) e deve ser fornecida pelos entes em prazos determinados a partir do dia da disponibilização pelo Portal.

⁵² Nota CGSN nº 1, de 05 de novembro de 2020.

Em ambos os casos, a maior parte do fluxo é realizada por sistemas e aplicações hospedados no Portal do Simples Nacional, em processamentos automáticos, o que torna o procedimento de formalização da opção, de fato, simples e rápido.

Mais à frente serão apresentados os fluxogramas para as duas situações, quando serão graficamente apontadas as etapas em que alguns riscos foram identificados.

5.3 Existência de riscos relacionados a requisitos do Simples Nacional e a falhas de controle e governança que podem comprometer os objetivos definidos nas exposições de motivos da legislação associada

Questionados sobre a existência de gestão de riscos na execução da política do Simples Nacional, a RFB informou que é a mesma aplicada a todos os contribuintes (Lucro Real, Lucro Presumido, Imitunes, Imitentas, entre outros).

Observa-se, portanto, que a gestão de riscos existente diz respeito ao processo de seleção do contribuinte para a fiscalização e não ao processo de operacionalização do Simples Nacional.

Nesse sentido, não há gestão de riscos sobre os processos do Simples Nacional, nem no âmbito do CGSN nem no âmbito da RFB. Não estão mapeados os fluxos e os processos envolvidos na operacionalização do regime e, portanto, também não foram levantados riscos ou elaborado plano de tratamento para mitigá-los e gerenciá-los.

No entanto, a partir do levantamento dos fluxos das atividades de regulamentação do Simples Nacional, a cargo do CGSN, e dos fluxos de implementação/operacionalização do Simples Nacional, buscou-se avaliar se há riscos com potencial de comprometer algum dos objetivos da política ou ausência de controles que contribuam para algum dos incentivos negativos levantados no item 5 deste relatório.

5.3.1 Riscos identificados no processo de definição das formas de implementação do Simples Nacional

Conforme registrado no item 5.1, e ao contrário do ocorrido com o fluxo de operacionalização, as informações disponibilizadas sobre as rotinas de trabalho do CGSN não foram suficientes para que se desenhasse possível fluxo de suas atividades.

No entanto, viabilizaram a identificação de falhas de controle com potencial de comprometer os objetivos para um tratamento diferenciado, favorecido e simplificado das MPE e até objetivos econômicos deles decorrentes.

Os riscos a seguir foram agrupados por falhas de controles que podem lhes dar causa de forma preponderante; no entanto, mostrou-se difícil a tarefa de demonstrar apenas uma causa, tendo ficado claro que várias falhas de controles relacionadas às atividades do CGSN se somam na construção dos riscos, descritas a seguir como causas adjacentes.

I) Riscos relacionados à ausência de análise do impacto regulatório.

A ausência de análise do impacto regulatório nas atividades do CGSN, nela incluída a falta de comunicação com os diversos atores envolvidos na política, leva ao risco de regular solução para uma situação-problema que gere efeitos nocivos e indesejados para determinados atores

envolvidos na política (entes federados, micro e pequenas empresas, determinadas ramos econômicos, sociedade e mercados em geral).

RISCO 1: Tornar complexos procedimentos que deveriam ser simples.

Objetivo relacionado: Simplificação, redução ou eliminação das obrigações administrativas e tributárias.

RISCO 2: Prejudicar determinadas atividades econômicas pela concessão de benefícios fiscais setoriais.

Objetivo relacionado: Desenvolvimento e competitividade nacional; Tratamento favorecido.

Causas adjacentes: 1) Ausência de análise do resultado regulatório; 2) Ausência de comunicação entre os diversos atores envolvidos na política de incentivo às micro e pequenas empresas.

II) Riscos relacionados à ausência de debates e proposições sobre os parâmetros e para revisão dos valores definidos de faixas e limites para enquadramento no regime.

A ausência de debates e proposições sobre os parâmetros estabelecidos pela Lei Complementar nº 123/2006 e de análise do impacto de resultado regulatório como requisitos para **revisão dos valores definidos para enquadramento no Simples Nacional, bem como o não exercício legal desta competência pelo Comitê⁵³**, levam a diferentes riscos nas decisões e/ou comportamento dos atores da política, com reflexos em seus objetivos diretos e indiretos.

Essa questão se torna relevante quando se verifica que, em relação às experiências internacionais, o limite de exclusão das empresas do Simples Nacional é particularmente alto no Brasil quando comparado com países da América Latina, Estados Unidos, Reino Unido e Canadá e que aqui não existem políticas voltadas para incentivar a transição de MPEs para empreendimentos de maior porte, auxiliando-as a se prepararem para a saída do regime, como é feito em outros países.

RISCO 3: Aumento da carga tributária, complexidade e custo de conformidade, pelo exercício da competência tributária dos entes federados, como compensação pelo impacto da queda de arrecadação.

Objetivos relacionados: Redução de carga tributária; Simplificação, redução ou eliminação das obrigações administrativas e tributárias.

⁵³ § 1º do Art. 1º da Lei Complementar nº 123/2006 – “Cabe ao Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) apreciar a necessidade de revisão, a partir de 1º de janeiro de 2015, dos valores expressos em moeda nesta Lei Complementar”.

As disparidades geográficas e econômicas entre os entes federados fazem com que, para alguns, os limites de arrecadação do regime sejam muito altos e abrangam uma quantidade de MPE que representa um percentual grande na economia, fazendo com que a adesão ao Simples Nacional represente uma queda considerável na arrecadação e impactando na capacidade de gestão de suas finanças; enquanto que, para outros, com economias mais desenvolvidas e médias e grandes empresas representado maior montante da arrecadação, o estímulo à formalização da opção do SN não impacte negativamente na gestão orçamentária e financeira.

Assim, uma eventual inadequação dos parâmetros de valores de faixas e limites, acentuada pela ausência de análise do impacto regulatório nas atividades do CGSN, pela ausência de comunicação entre os diversos atores envolvidos na política de incentivo às micro e pequenas empresas, pode causar diferentes impactos na arrecadação a partir das especificidades geográficas e econômicas dos entes federados, com sérias distorções do regime.

Como consequência, os entes podem exercitar sua competência tributária, elevando a carga tributária e tornando complexa e custosa a conformidade das obrigações principais e acessórias, o que ocorre, por exemplo, com a figura da substituição tributária, citada por diversos atores entrevistados ao longo da avaliação como uma das principais dificuldades enfrentadas pelas micro e pequenas empresas, conforme será detalhado no item 6.1 deste relatório.

Causas adjacentes: Ausência de análise do impacto regulatório e de análise do resultado regulatório que alimente o ciclo da boa regulação; 2) Ausência de paridade de representação.

RISCO 4: Rejeição ao crescimento com o objetivo de não ultrapassar os limites de enquadramento do Simples Nacional – Nanismo tributário.

Objetivos relacionados: Desenvolvimento nacional; competitividade internacional.

Conforme será detalhado no item 8.1, uma eventual inadequação dos parâmetros de valores de faixas e limites e, principalmente, a complexidade dos regimes tributários a que estão submetidas as médias e grandes empresas, pode levar a que empresas limitem seu crescimento para não serem excluídas do Simples Nacional ou não terem que migrar para outra forma de tributação mais complexa e, conseqüentemente, com maiores custos de conformidade.

Sem o objetivo de recomendar o contrário e, sim, de registrar para reflexão diferentes modelos do tratamento diferenciado para incentivar as micro e pequenas empresas, registre-se que o México criou, em 2014, um regime de incentivo transitório. No RIF (Regime de Incorporação Fiscal), os descontos sobre o Imposto Sobre a Renda (ISR), sobre o Imposto sobre Valor Agregado (IVA) e sobre o imposto Especial sobre Produção e Serviços (IEPS) diminuem gradualmente durante 10 anos (10% a cada ano), preparando os contribuintes para a adesão gradual ao regime geral ao longo desse período e incentivando a formalidade, em tese reduzindo o efeito do nanismo tributário.

Além disso, destaca-se que alguns países trabalham com políticas públicas voltadas para médias empresas, buscando reduzir o custo de conformidade.

Causas adjacentes: 1) Ausência de análise do impacto regulatório e de análise do resultado regulatório que alimente o ciclo da boa regulação; 2) Ausência de comunicação entre os diversos atores envolvidos na política de incentivo às micro e pequenas empresas; 3) Complexidade do Sistema Tributário Nacional.

RISCO 5: Fragmentação de empresas formalizadas por fraude cadastral no quadro societário e planejamento de elisão fiscal.

Objetivos relacionados: Formalização de empresas; Geração de empregos.

O comportamento descrito anteriormente como risco 4 pode ser utilizado como estratégia no planejamento de elisão fiscal por empresários mal-intencionados que, em vez de migrar para outro regime tributário, seguem abrindo tantas empresas quantas forem necessárias – em nome de terceiros – a cada vez que o faturamento chegar no limite do regime. Estas empresas, em geral, não geram empregos, servindo tão somente para aquisição de mercadorias que não serão oficialmente vendidas e, portanto, também não gerarão arrecadação.

Causas adjacentes: 1) Ausência de análise do impacto regulatório e de análise do resultado regulatório que alimente o ciclo da boa regulação; 2) Ausência de comunicação entre os diversos atores envolvidos na política de incentivo às micro e pequenas empresas; 3) Complexidade do Sistema Tributário Nacional.

Reforce-se, no entanto, que ainda que tenha a competência legal de apreciar a necessidade de revisão dos valores expressos na lei, o CGSN não tem competência de alterá-la, o que só pode ser feito por meio de nova lei. Mas é preciso fazer chegar ao Legislativo proposições que tenham o objetivo de corrigir disfunções observadas na política/regime e que tenham potencial de comprometer seus objetivos.

5.3.2 Riscos e Controles no processo de implementação/operacionalização do Simples Nacional

Conforme registrado no item 5.2, a maior parte do fluxo de operacionalização do Simples Nacional é realizada por sistemas e aplicações hospedados no Portal SN, o que lhe confere simplicidade e rapidez.

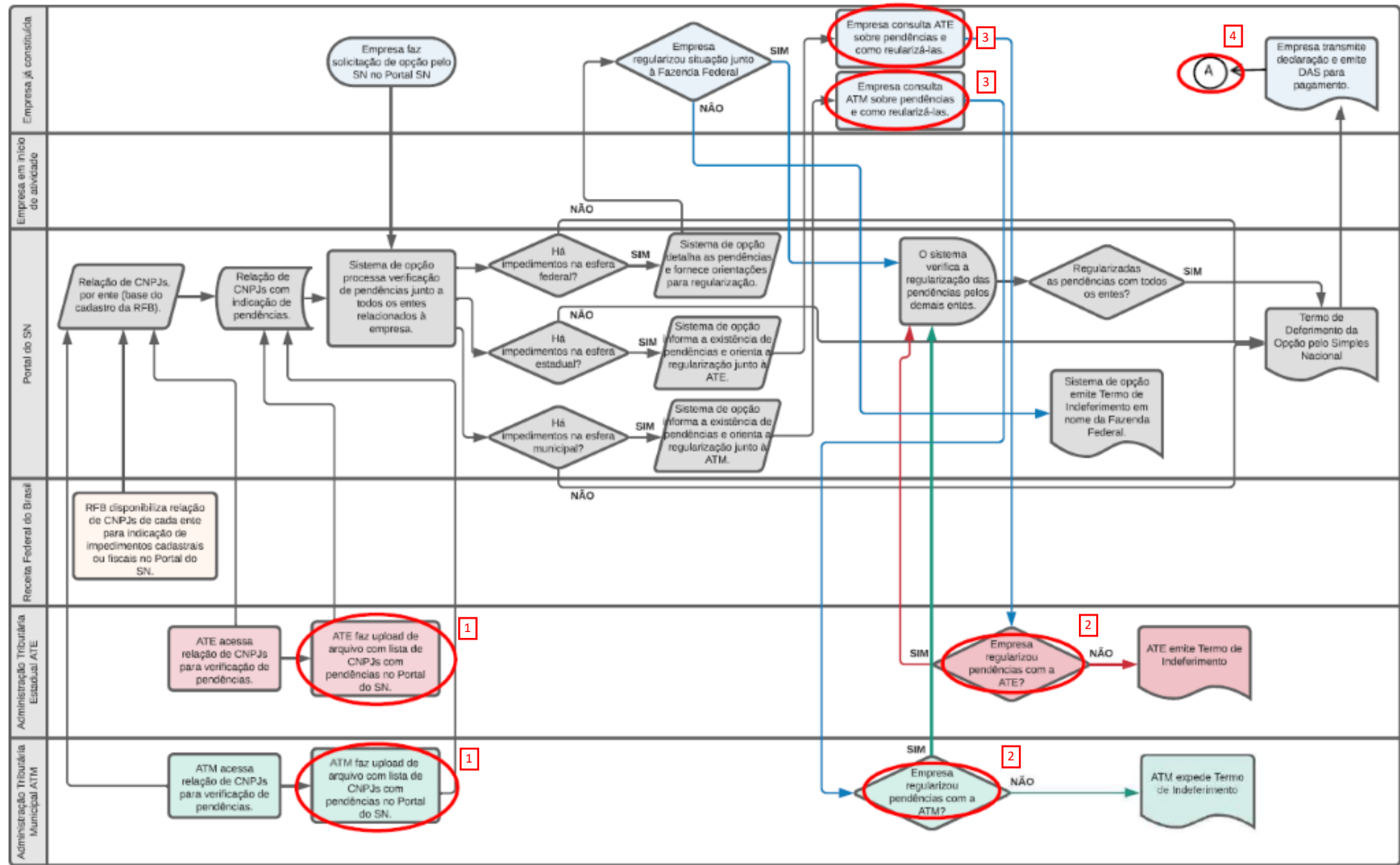
No entanto, há etapas que precedem e que sucedem os processamentos do sistema e que podem expor o fluxo a riscos não adequadamente controlados:

- indicação de impedimentos no âmbito de estados e municípios;
- regularização de pendências com estados e municípios; e
- atualização de informações sobre regularização de pendências com estados e municípios.

A partir do estudo das normas e de questionamentos ao CGSN e à RFB, construiu-se os fluxogramas a seguir - um relativo às empresas já constituídas e outro relativo a empresas em início de atividade -, que envolvem desde a solicitação da opção pelo Simples Nacional pelas empresas até o cumprimento da obrigação tributária pelas que tiverem a solicitação deferida⁵⁴. As etapas em que se vislumbra a possibilidade de riscos estão circuladas em vermelho.

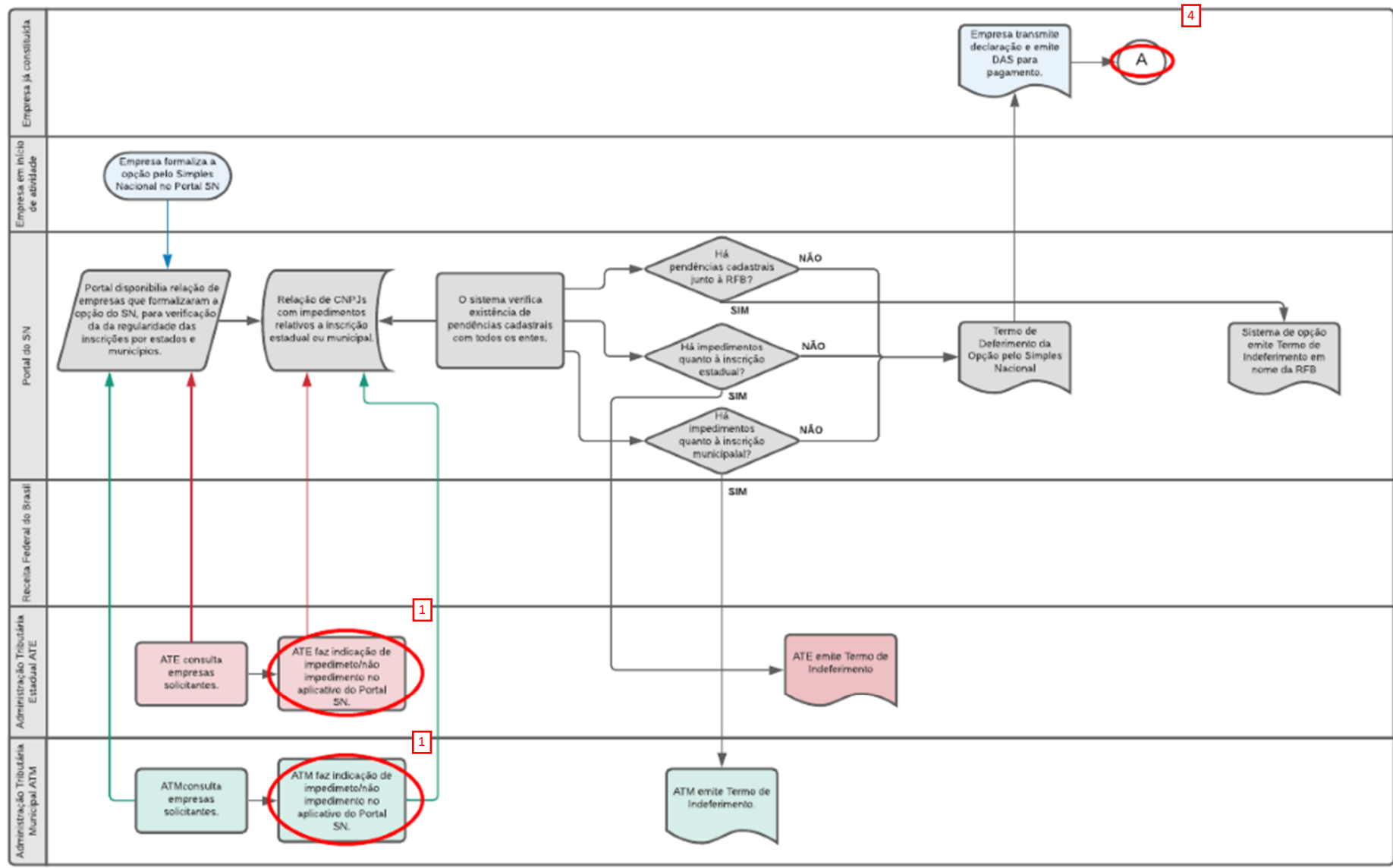
⁵⁴ O fluxo das empresas já constituídas foi simplificado para permitir melhor entendimento e para que o fluxograma estivesse facilmente legível. Para tanto, excluiu-se os processamentos parciais relativos à regularização das pendências, simplificando-o por meio da indicação “O sistema verifica a regularização das pendências pelos demais entes”.

Figura 7 - Fluxo de Implementação do Simples Nacional – Empresas já constituídas



Fonte: Elaborado pela equipe, a partir dos comandos da Lei nº 123/2006, Resolução CGSN nº 140/2018, respostas a Solicitações de Informação e reuniões com CGSN e RFB.

Figura 8 - Fluxo de Implementação do Simples Nacional – Empresas em início de atividade



Fonte: Elaborado pela equipe, a partir dos comandos da Lei nº 123/2006, Resolução CGSN nº 140/2018, respostas a Solicitações de Informação e reuniões com CGSN e RFB.

Há, portanto, duas grandes diferenças entre os fluxos.

A primeira é a pré-existência de informações sobre impedimentos para a formalização da opção no sistema. No caso das empresas já constituídas, o processamento para verificação de pendências cadastrais ou fiscais em todas as esferas é imediato quando da formalização da opção, dado que os entes já fizeram a indicação de pendências no mês anterior. No caso das empresas em início de atividade, a opção pode ser formalizada a qualquer tempo, desde que dentro dos prazos normativos estabelecidos, mas não há histórico da empresa no sistema, de modo que a disponibilização da lista das empresas optantes e a indicação de pendência nas inscrições municipal e estadual, se for o caso, é posterior à formalização da opção.

A segunda diferença é a possibilidade de regularização. No fluxo de solicitação pela opção das empresas já constituídas, há etapas relacionadas à regularização de pendências até o último dia útil de janeiro; no caso das empresas novas, o deferimento ou indeferimento é apresentado de acordo com a única indicação feita pelo ente (ou pela ausência de indicação de impedimento) acerca das inscrições municipais e/ou estaduais e pela (in)existência de pendência cadastral junto à RFB.

O fato de o sistema ter acesso apenas aos sistemas de informação da União impede que a indicação (inicial) e a regularização de pendências, quando relacionadas a Estados e/ou Municípios, siga o fluxo dentro do Portal do Simples Nacional e passe a depender de procedimentos estabelecidos por cada ente. Nestes casos, vislumbra-se os seguintes riscos:

I) Riscos relacionados às etapas que ocorrem fora do Portal SN ou dependem de informação externa para processamento pelo sistema

RISCO 1: Empresas impedidas com deferimento da opção.

Objetivo relacionado: Arrecadação.

Este risco, indicado pelo número 1 nos fluxogramas, ocorre quando os entes (Estados e Municípios), tendo à disposição a relação de CNPJs da base do cadastro ou a relação das empresas que formalizaram a opção, deixam de fazer a indicação de pendências. Isto porque não existe controle que garanta que a ausência de indicação de pendências é em virtude de sua inexistência ou por omissão na informação dos entes.

RISCO 2: Empresas regulares com indeferimento da opção.

Objetivo relacionado: Todos os objetivos relacionados à política/regime.

Este risco, indicado pelo número 2 nos fluxogramas, está relacionado às etapas de regularização de pendências junto a Estados e Municípios, quando os entes devem fazer atualizações da lista de empresas com pendências. Neste caso, vislumbra-se a possibilidade de não retirada da indicação de impedimento antes do processamento final de verificação pelo Portal do Simples Nacional, ainda que a empresa tenha regularizado suas pendências.

RISCO 3: Prazo insuficiente para regularização de pendências.

Objetivo relacionado: Todos os objetivos relacionados à política/regime.

O fato de o Portal SN não detalhar as pendências de Estados e Municípios faz com que as empresas, no fluxo da formalização por empresas já constituídas, precisem buscar as administrações tributárias dos entes para regularizá-las. Assim, a depender dos procedimentos de cada ente, corre-se o risco, indicado pelo número 3 no fluxograma, de excessiva burocracia impedir a regularização dentro do prazo final estabelecido.

II) Riscos relacionados a definições e regras da Lei Complementar nº 123/2006 e que não estão explícitos no fluxo de operacionalização do SN

Há riscos relacionados a definições e regras estabelecidas na Lei Complementar nº 123/2006 e que não são perceptíveis nos fluxogramas de implementação do Simples Nacional, ou porque estão implícitos nos parâmetros de abrangência do regime ou porque estão externos ao fluxo geral.

Grande parte foi mencionada quando da apresentação dos riscos relacionados ao fluxo de definição das formas de implementação do SN a cargo do CGSN. Isto porque o CGSN tem a competência de, entre outras, apreciar a necessidade de revisão dos valores expressos na lei e todos estão, direta ou indiretamente, relacionados aos limites e valores do Simples Nacional.

Quadro 6 - Riscos associados a definições e regras da Lei Complementar nº 123/2006

Risco	Objetivos Relacionados
Aumento da carga tributária, complexidade e custo de conformidade, pelo exercício da competência tributária dos entes federados, como compensação pelo impacto da queda de arrecadação – substituição tributária (risco representado pelo número 4 no fluxograma, recaindo no conector A, que indica continuidade do fluxo para as empresas cujas transações estejam sujeitas à substituição tributária)	Redução de carga tributária; Simplificação, redução ou eliminação das obrigações administrativas e tributárias.
Rejeição ao crescimento com o objetivo de não ultrapassar os limites de enquadramento do Simples Nacional – nanismo tributário	Desenvolvimento nacional; Competitividade internacional.
Fragmentação de empresas formalizadas por fraude cadastral no quadro societário e planejamento de elisão fiscal	Formalização de empresas; Geração de empregos.

Fonte: Elaborado pela equipe.

No entanto, quando lá apresentados (no item 5.3.1), os riscos estavam relacionados a falhas de controle que, adequadamente tratadas, poderiam conduzir a discussões e proposições para resolução, mas jamais poderiam resolvê-las, visto que a competência de alterar a lei é exclusiva do Legislativo.

Assim, a transcrição dos riscos neste item tem a intenção de reforçar que o tratamento definitivo para sua redução ou mitigação requer mais que uma gestão responsável e ativa da instância colegiada de governança; é preciso discuti-las e tratá-las no âmbito do Poder Legislativo.

Por fim, um risco identificado por regras estabelecidas pela Lei 123/2006 e relacionado à limitação de abrangência do regime:

RISCO: Restrição ao desenvolvimento econômico.

Objetivo relacionado: Incentivo à abertura de novas empresas; Formalização de empresas; Desenvolvimento econômico nacional; Competitividade nacional; Geração de empregos; Distribuição de renda.

O § 4º do art. 3º da Lei 123/2006 estabelece as circunstâncias em que fica vedada a opção do Simples Nacional para pessoas jurídicas em virtude das características de sua composição societária ou da soma de receitas decorrentes do conjunto de empresas de seus sócios. Entre outras, há vedação para empresas de cujo capital participe outra pessoa jurídica; empresas de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa optante do SN e cuja receita bruta global ultrapasse o limite R\$ 4.800.000,00; empresa cujo titular ou sócio participe com mais de 10% do capital de outra empresa não beneficiada pelo Simples Nacional e cuja receita bruta global ultrapasse R\$ 4.800.000,00; empresa cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos e cuja receita bruta global ultrapasse R\$ 4.800.000,00 e empresa que participe do capital de outra pessoa jurídica

A intenção da lei parece estar relacionada ao impacto arrecadatário de extensão do benefício tributário. No entanto, a inexistência de indicadores que permitam a avaliação dos resultados do regime leva ao risco de que as restrições impostas possam ser mais limitantes na busca dos objetivos da política do que impactante na arrecadação tributária.

Isso porque poderia ser estimulado um maior desenvolvimento econômico por meio das MPEs, propiciando até mesmo uma maior sinergia do mercado, quando diferentes micros ou pequenas empresas com sócios em comum poderiam ser parte de uma mesma cadeia produtiva, com o produto final de uma funcionando como insumos produtivos para outra, o que pode ser dificultado ou até mesmo impedido considerando as regras ora estabelecidas.

5.4 Conclusão da avaliação do fluxo de implementação do Simples Nacional

Com todo o exposto, conclui-se que a forma de implementação do Simples Nacional está claramente definida na Lei Complementar nº 123, de 2006, e na Resolução CGSN nº 140, de 2018, que a regulamenta, de modo que, considerando o objetivo imediato, constatou-se que a operacionalização do Simples Nacional, de fato, mais simples, tende a garantir o tratamento diferenciado, favorecido e simplificado para as MPE.

Entretanto, foram identificados riscos com potencial de impactar os objetivos mais amplos do Simples Nacional, dentre os quais se destacam:

a) Riscos relacionados aos objetivos imediatos:

- Tornar complexos procedimentos que deveriam ser simples;
- Prejudicar determinadas atividades econômicas pela concessão de benefícios fiscais setoriais;
- Empresas impedidas com deferimento da opção;
- Empresas regulares com indeferimento da opção; e
- Prazo insuficiente para regularização de pendências.

b) Riscos relacionados a macro objetivos econômicos e sociais:

- Aumento da carga tributária, complexidade e custo de conformidade, pelo exercício da competência tributária dos entes federados, como compensação pelo impacto da queda de arrecadação – substituição tributária;
- Rejeição ao crescimento com o objetivo de não ultrapassar os limites de enquadramento do Simples Nacional – nanismo tributário;
- Fragmentação de empresas formalizadas por fraude cadastral no quadro societário e planejamento de elisão fiscal; e
- Restrição ao desenvolvimento econômico.

6 Subsídios Adicionais

Com o objetivo de traçar um panorama o mais abrangente possível e buscando entender as principais visões dos diferentes atores acerca das dificuldades na implementação e no gerenciamento do Simples Nacional, tanto do setor público, abrangendo as três esferas de governo (federal, estadual e municipal), quanto do setor privado, constituiu uma etapa relevante da presente avaliação a condução de entrevistas com as unidades do Ministério da Economia, com entidades representativas de Estados e Municípios, entidades representativas das MPE e outros atores que de alguma forma estão relacionados ao Simples Nacional.

As dificuldades registradas advêm, em sua maioria, das regras estabelecidas para o Simples Nacional, sendo importante que houvesse um mapeamento das situações pela estrutura de governança responsável pelo regime.

Assim, neste item é feita uma consolidação de modo que as unidades que, de alguma forma, atuam nas políticas de incentivo e apoio às MPE, nelas incluídas o Simples Nacional, possam ter acesso às percepções colhidas, de modo que se possa fazer uma avaliação acerca da necessidade, oportunidade, conveniência e custo/benefício de se tratar as dificuldades apontadas pelos entrevistados no que diz respeito à operacionalização do Simples Nacional.

6.1 Considerações gerais sobre as dificuldades apontadas pelos setores público e privado tratadas ao longo dos outros achados

O primeiro aspecto a se destacar é que, a partir dos subsídios coletados, é possível verificar que existem mais registros acerca das dificuldades enfrentadas pelo setor privado do que pelo setor público, em especial na esfera federal.

No caso da União, os principais aspectos já foram tratados ao longo dos demais itens deste relatório tais como a complexidade da legislação tributária, trazida pela RFB, e os apontamentos da SEMPE, sobre a fragmentação da estrutura de governança, a inexistência de processo de monitoramento e avaliação do Simples Nacional, nanismo tributário e impedimento de participação de um sócio em mais de um MPE de ramos diferentes.

Já no que se refere às esferas estadual e municipal, alguns pontos relevantes foram trazidos e também já foram abordados, tais como: a desigualdade na representatividade no CGSN, que serviria como instância na qual a União teria o privilégio das decisões; e o impacto do regime para a arrecadação dos Estados, o que leva à utilização do mecanismo da substituição tributária para redução das perdas arrecadatórias.

Já no âmbito do setor privado, as dificuldades apontadas são as mais diversas e vão desde questões associadas aos sistemas informatizados até à demanda pela maior abertura do regime a outros setores da economia que hoje não podem aderir ao Simples Nacional, conforme se verifica nas manifestações de ouvidoria recebidas pela RFB.

Entretanto, importa destacar algumas questões que se mostraram relevantes, seja pela recorrência em sua citação seja pelo impacto associado, como por exemplo:

- i) o alto custo das obrigações acessórias para as empresas que não se enquadram no Simples Nacional, sem nenhuma regra de transição mais suave que esteja relacionada às questões burocráticas, o que incentiva o nanismo tributário;
- ii) as limitações e/ou vedações para participação de um mesmo sócio em mais de uma empresa, mesmo quando são de setores diferentes, que inclusive poderiam se complementar, trazendo maior sinergia e desenvolvimento ao mercado;
- iii) a complexidade na tributação do ICMS, em função da substituição tributária (que o retira da cesta de tributos do Simples Nacional). A alíquota de cobrança do ICMS dentro do Simples é baixa, cerca de 1,25% a 3,5%; já fora do Simples, chega a 18%. Isso faz com que as pequenas empresas optantes pelo SN acabem recolhendo o ICMS como qualquer outra empresa no caso de produtos tributados por meio de substituição tributária. Anteriormente, a substituição tributária acontecia para produtos de grande venda, como cigarros, bebidas, combustíveis etc. Hoje é um mecanismo aplicado em diversos itens: autopeças, materiais de construção, eletroeletrônicos, entre outros. Acaba ocorrendo que menos ICMS é recolhido sob tributação diferenciada e reduzida do Simples, onerando as MPEs optantes por esse regime; a exceção, que seria a substituição tributária, virou regra. Além disso, a substituição tributária afeta o caixa, pois o recolhimento é feito na entrada do produto e ainda existe o risco de pagamento em duplicidade, por dentro do SN e pela substituição tributária; e
- iv) a dificuldade de se fazer chegar as demandas do setor privado para uma efetiva discussão no âmbito do CGSN, devido à falta de representatividade e ao seu viés eminentemente tributário.

Cabe registrar que todas essas dificuldades foram citadas nos demais itens deste relatório, sendo tratadas, em muitos casos, como insumos e/ou evidências para as conclusões trazidas.

6.2 Dificuldades de natureza mais específica apontadas pelos setores público e privado com relação ao desenho e implementação do Simples Nacional

Além das questões resumidas no item 6.1, que de alguma forma foram trabalhadas ao longo dos demais itens deste relatório, foi possível coletar percepções relacionadas a aspectos mais específicos ou que não se encaixaram nas discussões trazidas anteriormente.

Nesse contexto, passa-se a consolidá-las, não com o objetivo de propor que tais questões sejam tratadas imediatamente como pontos de melhoria a serem almejados, mas que possam servir para a reflexão sobre uma eventual necessidade de se efetuar alterações no Simples Nacional.

Assim, no âmbito de Estados e Municípios, destacam-se as seguintes questões:

- a) A gestão dos sistemas relacionados ao Simples é realizada pelo Serpro e atende melhor as demandas da União. Para os Estados, há até mesmo dificuldade em baixar os arquivos, trabalho realizado manualmente, dia a dia;

b) Existe uma faixa de faturamento única para todo o Brasil, quando deveria haver faixas de corte diferenciadas por regiões brasileiras. A realidade econômica dos Estados no Norte, Nordeste e Centro-Oeste é diferente daquela dos Estados das regiões Sul e Sudeste;

c) Os incentivos para que a União fiscalize o Simples Nacional são menores, dado o volume de recursos ser baixo, se comparado ao de outros tributos. E a fiscalização dos Estados e Municípios é deficiente, por não haver recursos ou sistemas, tornando-a um processo deficitário. Há também problemas de se obter informações de arrecadação por pagamento eletrônico. Há empresas de pagamento eletrônico que não informam a movimentação para o sistema financeiro, não sendo possível o rastreamento;

d) A cooperação interfederativa é incipiente. A União detém a informação sobre os meios de pagamento, por exemplo, transações realizadas com cartão de crédito e débito, contudo não repassa essa informação para os entes. Quando há cooperação, esta é realizada mediante acordos firmados, um a um;

e) O Simples Nacional só existe porque o sistema tributário é complexo e ineficiente. O ponto crítico é o ICMS, de âmbito estadual. São cerca de 5000 legislações sobre o ICMS. Segundo estudos do Banco Mundial, gasta-se, no Brasil, cerca de 1500 horas anuais para tratar dos aspectos tributários; 50% desse tempo é dispendido para cálculo do ICMS. O ISS dispende apenas 1% desse tempo. A solução estruturante seria uma reforma tributária; e

f) Não há estudos suficientes que comprovem que a instituição do Simples Nacional gerou mais emprego e renda. Com o aumento das faixas de enquadramento do Simples, mais empresas participam, o que não significa que aumentou o número de empregos.

Já as contribuições mais específicas obtidas junto ao setor privado podem ser assim resumidas⁵⁵:

a) A heterogeneidade das empresas dentro do SN faz com que as demandas, as necessidades e as dificuldades encontradas sejam diferentes, com base no faturamento, na localidade, no setor etc. e o desenho da política não faz essa distinção; mais especificamente, é definido um limite de faturamento único, independente da atividade da empresa, mas atividades diferentes têm estruturas de custo completamente diversas, o que poderia gerar uma "desigualdade setorial" no tratamento diferenciado.

b) Com o objetivo de auxiliar o planejamento das empresas optantes pelo Simples, é desejável que a alteração das faixas de faturamento fosse realizada anualmente.

c) Com relação ao ICMS, além da questão da substituição tributária, há também o diferencial de alíquota, o que gera burocracia nos cálculos; quando a compra é realizada em outro Estado, precisa-se recolher antecipadamente a diferença de alíquota, afetando o caixa da empresa;

d) O limite de enquadramento do ISS e do ICMS é de R\$ 3,6 milhões de faturamento; para os tributos federais, R\$ 4,8 milhões. Observa-se que há um descompasso nos limites de faturamento, sendo que nem sempre foi assim; o desejo do empresário é que esse limite fosse atualizado mais frequentemente; auxiliando-o no planejamento das atividades;

e) Sobre as regras para a entrada/saída do Simples Nacional, a principal queixa dos optantes é relativa à exclusão do regime pela falta de pagamento de débitos tributários e mesmo não tributários, mesmo que não relacionados ao Simples, como IPVA, IPTU etc. A exclusão é feita

⁵⁵ Cabe destacar que foi feita uma consolidação de forma cumulativa, ou seja, não foram repetidas dentre as contribuições do setor privado aquelas que já tinham sido elencadas pelo setor público.

de ofício e qualquer restrição do CNPJ da empresa gera essa exclusão. Na visão do empreendedor, a Fazenda poderia aplicar multas, não excluir de imediato.

7 Considerações Preliminares sobre os insumos para a avaliação de impacto⁵⁶

7.1 Considerações sobre os dados disponíveis

A base de dados considerada ideal para ser usada na avaliação de impacto seria proveniente da combinação de duas fontes de informações. A primeira seriam os registros administrativos da RFB com informações desagregadas por ano e CNPJ. A segunda seria a Relação Anual de Informações Sociais (RAIS) também desagregada por ano e CNPJ.

A primeira fonte forneceria informações referentes ao imposto pago bem como ao faturamento e à base tributária alternativa àquela que prevalece no Simples Nacional. Já a segunda fonte forneceria informação detalhada sobre o emprego em cada unidade de análise.

O acesso a base da RFB foi solicitado em junho de 2020, tal como estabelecido no cronograma do CMAP. No entanto alguns problemas operacionais e orçamentários impediram o acesso a esse tipo de dados para essa avaliação.⁵⁷

Diante desse cenário, optou-se por se utilizar de informações sobre faturamento e imposto pago provenientes das pesquisas setoriais de empresas do IBGE. Essas pesquisas do IBGE levantam informações com frequência anual nos setores de: Indústria de Transformação (Pesquisa Industrial Anual – PIA), Construção Civil (Pesquisa Anual da Indústria de construção – PAIC), Comércio (Pesquisa Anual do Comércio – PAC), e Serviços (Pesquisa Anual de Serviços – PAS).

Vale dizer que também foram enfrentadas severas restrições, de caráter circunstancial, ao uso dessas fontes de informação. O acesso aos dados dessas pesquisas é concedido exclusivamente na sala de sigilo do IBGE localizada no Rio de Janeiro. Essa sala permaneceu fechada desde o dia 20 de março de 2020 até a data de confecção desse relatório, em função do estado de pandemia que se encontra o país. Entretanto, o acesso a esses dados havia sido solicitado e concedido antes do início dessa avaliação para ser utilizado em estudo com propósito similar, que constituiu parte de tese de doutorado.⁵⁸ Todos os resultados apresentados nessa parte do relatório são derivados desse outro trabalho desenvolvido em paralelo a essa avaliação.

Além das restrições de acesso relatadas acima, é importante salientar a existência de algumas restrições de conteúdo das informações provenientes das pesquisas setoriais do IBGE quando comparadas às informações que estariam disponíveis em um eventual acesso às bases da RFB. Por ora, se destaca que nenhuma das pesquisas setoriais do IBGE abrange todas as empresas (formalmente constituídas) do respectivo setor. Em todas elas há um procedimento de

⁵⁶ Essa parte do relatório contou também com a participação de um colaborador externo, Maurício Matsumoto.

⁵⁷ Foram mantidos diálogos com a RFB desde o início dos trabalhos para viabilizar o acesso aos dados dessa instituição para a presente avaliação. Num primeiro momento a questão do sigilo das informações foi apresentada como um obstáculo. Através de um esforço conjunto se pensou numa maneira de viabilizar o acesso sem ferir o sigilo das informações. No entanto, a base no formato requerido exigiria que a RFB encomendasse uma apuração especial ao SERPRO. Foi solicitado um orçamento a esse órgão caso fosse realizado esse serviço. A expectativa de um valor alto, combinada com a dificuldade tanto da SECAP, como do IPEA e do CMAP de arcar com esse custo inviabilizou o acesso.

⁵⁸ A referida tese está disponível em: <https://dataspace.princeton.edu/handle/88435/dsp01fq977x851>

amostragem para empresas com número de empregados abaixo de um certo patamar específico para cada pesquisa. Tal procedimento não foi desenhado para obter representatividade dessa população no nível de desagregação necessário para o presente estudo. Além disso, no caso da PAS, não se levanta informações de determinados segmentos do setor de serviços. A informação da RFB não estaria sujeita a essa limitação.

Por fim, o risco associado a essas restrições de acesso às fontes de informações mencionadas acima foi informado no plano de trabalho dessa avaliação.

7.2 Considerações inerentes à metodologia de avaliação de impacto

A avaliação de impacto constitui um tipo específico de avaliação *ex-post* cujo objetivo é quantificar o impacto de um programa/política/ação em um conjunto de variáveis de interesse, que tendem a captar dimensões em que se espera que as unidades contempladas sejam beneficiadas. Neste caso em particular, busca-se quantificar o impacto do Simples Nacional sobre faturamento, montantes de impostos (federais) pagos, emprego e sobrevivência das firmas.

O desafio desse tipo de avaliação é isolar as mudanças nas dimensões de interesse que sejam diretamente atribuíveis ao programa de um conjunto de outros fatores que podem vir a afetar simultaneamente essas mesmas dimensões de interesse. Por exemplo, há uma diferença marcante na concentração de pequenas ou grandes empresas entre as optantes e as não optantes (ou mesmo entre elegíveis e não elegíveis) do Simples Nacional. Dessa forma, outros fatores que afetam relativamente mais a performance das pequenas empresas podem ter seu efeito confundido com o impacto do Simples Nacional caso a avaliação de impacto não se utilize de um método adequado capaz de separar as duas coisas.

Os métodos empregados nesse tipo de avaliação se baseiam numa noção de impacto associada a um cenário contrafactual correspondente à resposta da seguinte pergunta: qual teria sido a situação das firmas que participaram do SN caso não participassem? Em geral procura-se representar essa situação não observada a partir do comportamento de um subconjunto das unidades não afetadas. O subconjunto em questão é definido de forma a satisfazer as hipóteses inerentes ao método empregado. Eventualmente esse subconjunto pode conter todas as empresas não contempladas com o programa avaliado.

Para fins dessa avaliação, foi necessário definir um subconjunto de empresas não afetadas pelo Simples Nacional que se comporta tal como se comportariam as empresas afetadas na ausência do Simples Nacional. Tem-se um método distinto e um subconjunto distinto de empresas não afetadas para cada uma das duas perguntas de avaliação.

Alguns critérios antigos de elegibilidade ao Simples favorecem a definição desses subconjuntos, no sentido de tornar mais crível que as hipóteses subjacentes ao método empregado sejam de fato válidas. Dessa forma serão explorados aspectos do desenho “antigo” do programa, e, portanto, serão contempladas informações não tão recentes para responder a ambas as perguntas de avaliação dessa parte.

7.3 Análise de resultado do Simples Nacional: Evidências sobre economia de recursos para firmas beneficiadas pelo Simples Nacional

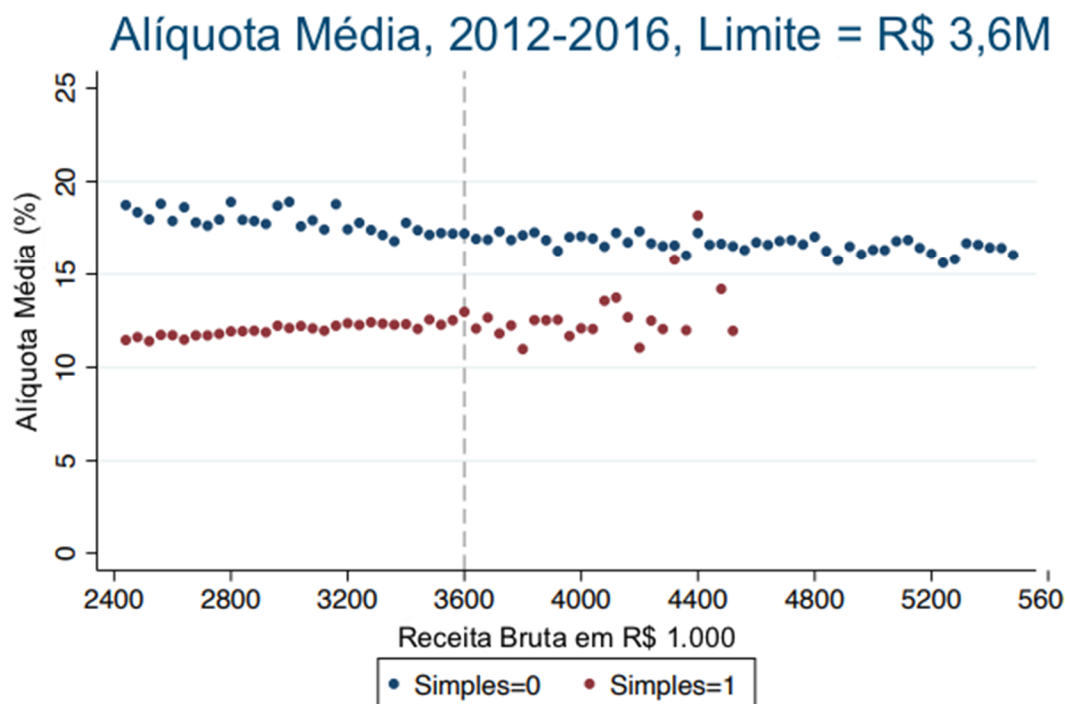
Uma condição necessária para os impactos que serão avaliados nas próximas seções é que as empresas tenham de fato menores custos referentes ao pagamento de impostos ao optar pelo Simples Nacional, em relação aos sistemas tributários alternativos. Numa linguagem de teoria do programa para subsidiar sua avaliação, esse menor custo seria o produto do programa que por sua vez desencadearia os impactos esperados.

Nessa seção serão mostradas estatísticas que descrevem potenciais benefícios do Simples Nacional em duas dimensões: i) o custo direto com os respectivos tributos relacionados ao Simples Nacional; ii) o custo indireto incorrido pelas empresas para atender aos procedimentos burocráticos necessários ao pagamento dos respectivos tributos.

As evidências relatadas nessa subseção têm como principal fonte as informações das pesquisas setoriais do IBGE, comentadas na subseção 7.1.

O gráfico 1 abaixo mostra estimativas da alíquota efetiva que prevaleceriam entre 2012 e 2016 se fosse aplicada sobre o faturamento do ano anterior tanto para empresas optantes pelo Simples Nacional como nas não optantes. Essas estimativas foram computadas por empresa e ano tomando como base as despesas com os impostos associados ao Simples Nacional informadas pelas empresas ao IBGE. Ou seja, são baseadas no custo tributário direto. Os pontos no gráfico mostram alíquotas médias entre empresas numa mesma faixa de faturamento no período de referência.

Gráfico 1 - Alíquotas efetivas de acordo com valor de receita e opção pelo Simples Nacional



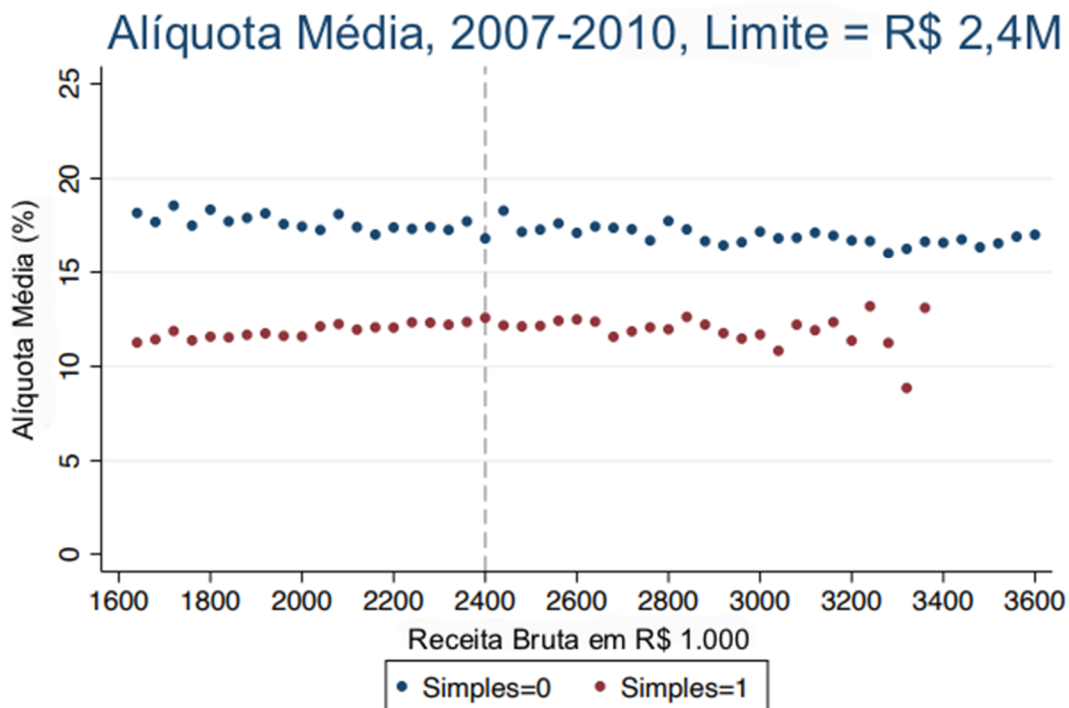
Fonte: Matsumoto, M. (2021)

As estimativas mostram uma diferença de alíquota efetiva próxima a 5 pontos de porcentagem para valores de faturamento em torno do limite de elegibilidade que se aplicava naquele período (R\$ 3,6 milhões). As alíquotas efetivas se aproximavam de 13% a 12% para as empresas optantes do Simples Nacional, e de 18% a 17% para as empresas de faturamento semelhante, porém não

optantes pelo Simples. Nesse último caso, o sistema tributário considerado como alternativo ao Simples Nacional foi o efetivamente escolhido pelas empresas contempladas nas pesquisas setoriais do IBGE.

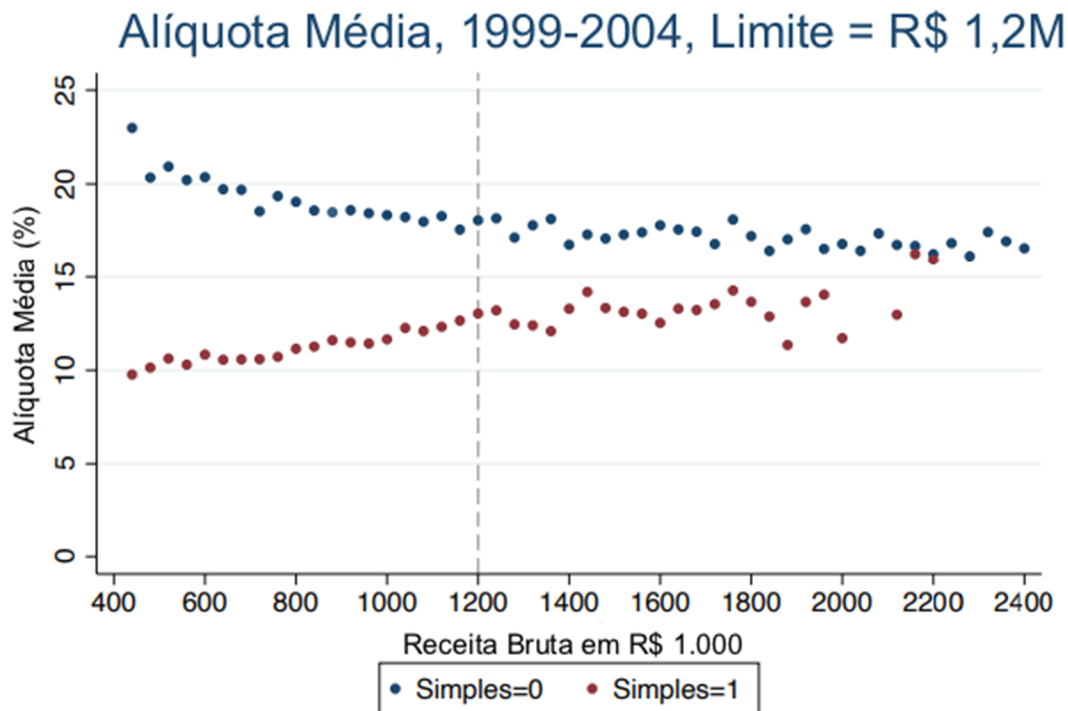
Os gráficos 2 e 3 abaixo trazem evidências análogas para períodos anteriores que serão priorizados na análise contida nas próximas seções. Esses gráficos levam em conta as mudanças na região de elegibilidade, e confirmam dois resultados comentados acima. Em primeiro lugar mostram um diferencial de alíquota efetiva sempre igual ou superior a 5 pontos de porcentagem a favor das empresas optantes pelo Simples para os diversos valores de faturamento considerado. Em segundo lugar confirmam um diferencial bem próximo a 5 pontos de porcentagem para empresas com faturamento em torno do respectivo limite de elegibilidade.

Gráfico 2 - Alíquotas efetivas de acordo com valor de receita e opção pelo Simples Nacional



Fonte: Matsumoto, M. (2021)

Gráfico 3 - Alíquotas efetivas de acordo com valor de receita e opção pelo Simples



Largura dos intervalos = 40

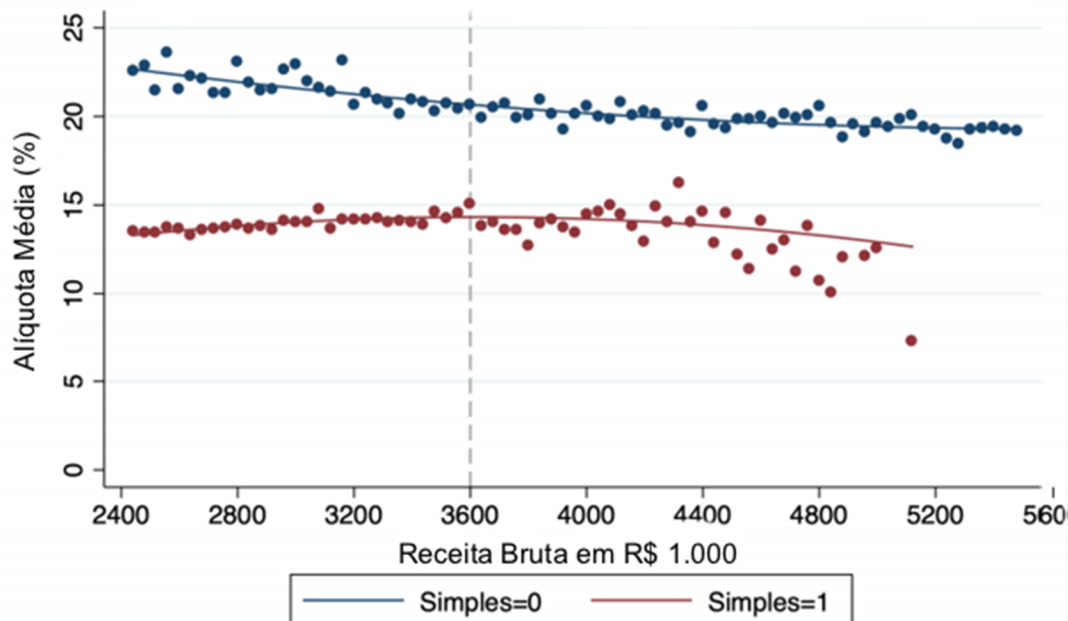
Fonte: Matsumoto, M. (2021)

O gráfico 4 a seguir apresenta estimativas que incorporam também o custo indireto incorrido pelas empresas entre 2012 e 2016 para atender aos procedimentos burocráticos necessários ao pagamento dos respectivos tributos. A estimativa desse componente indireto se baseia em dois tipos de despesas monetárias: i) salários pagos a profissionais empregados pelas empresas no código ocupacional correspondente à profissão de contador, e ii) valores pagos para prestação de serviços tanto em contabilidade como em direito. A primeira informação é proveniente da RAIS, enquanto a segunda é proveniente das pesquisas setoriais do IBGE. Essas estimativas foram computadas por empresa e ano, e somadas às estimativas do custo tributário direto reportado no gráfico 1. Os pontos no gráfico 4 mostram médias entre empresas numa mesma faixa de faturamento no período de referência.

Tal como no gráfico 1, esse custo é apresentado por valor de faturamento do ano anterior e de acordo com a opção pelo Simples Nacional. É possível notar que a diferença desse componente de custo entre empresas optantes e não optantes do Simples Nacional varia moderadamente de acordo com o nível de faturamento. Para empresas cujo faturamento se aproxima do limite de elegibilidade vigente no período considerado (R\$ 3,6 milhões), a diferença de custo fica próxima de 6 pontos de percentagem.

Gráfico 4 - Custo total com pagamentos de tributos entre 2012 e 2016

Alíquota Média, 2012-2016, Limite = R\$ 3,6M, valores ajustados



Inclui estimativas de impostos e custos de conformidade

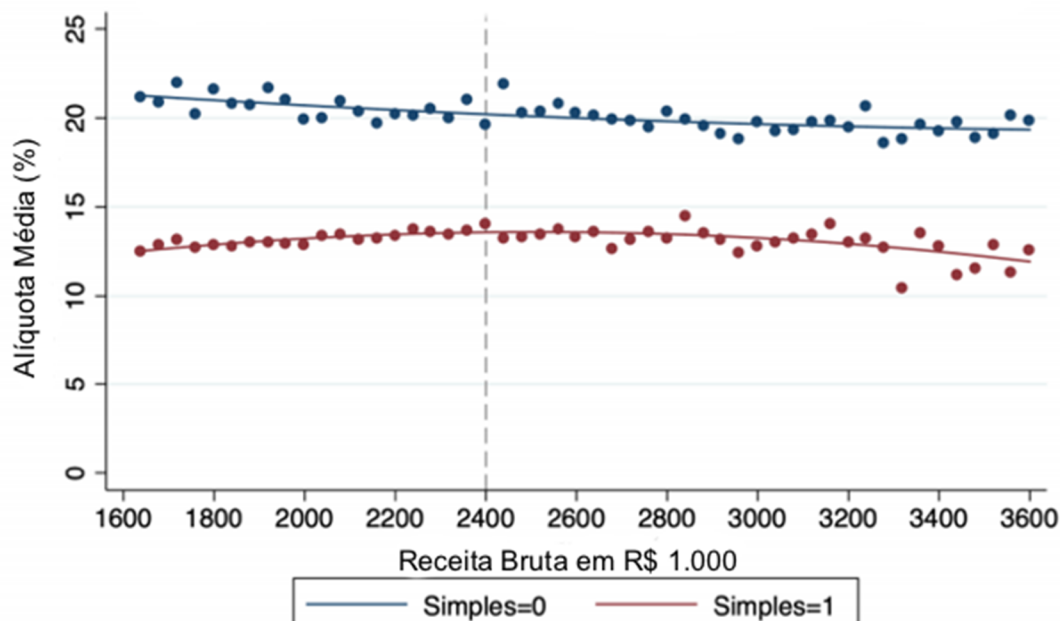
Largura dos intervalos = 40

Fonte: Matsumoto, M. (2021)

Os gráficos 5 e 6 trazem evidências análogas para períodos anteriores, levando em conta as mudanças na região de elegibilidade, e confirmam o resultado comentado acima de uma diferença de custo próxima a 6,5 pontos de porcentagem a favor das optantes do Simples Nacional para empresas com faturamento em torno do respectivo limite de elegibilidade.

Gráfico 5 - Custo total com pagamentos de tributos entre 2007 e 2010

Alíquota Média, 2007-2010, Limite = R\$ 2,4M, valores ajustados



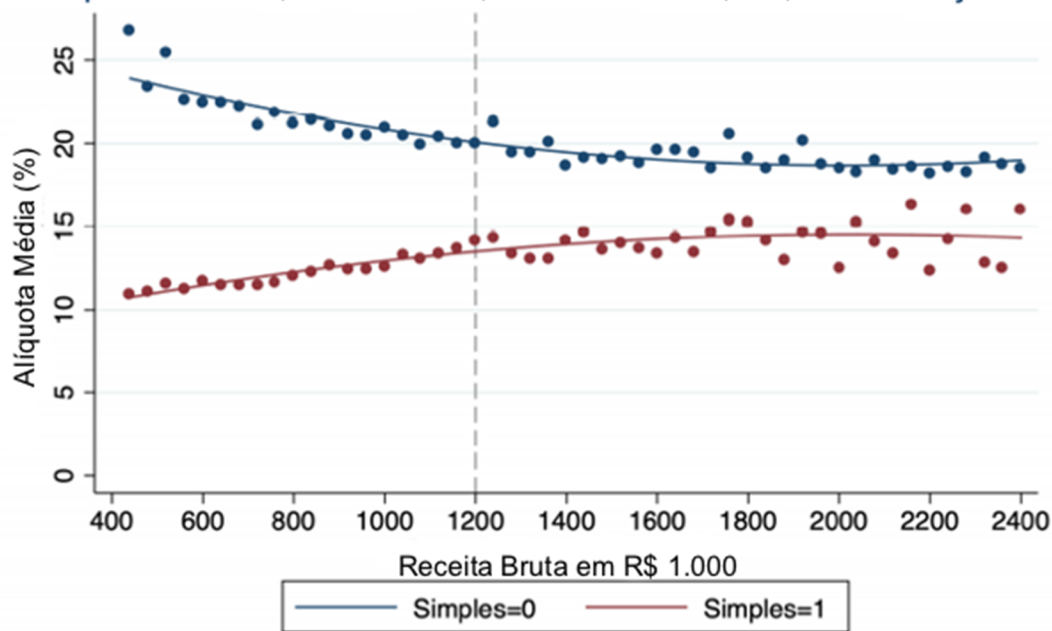
Inclui estimativas de impostos e custos de conformidade

Largura dos intervalos = 40

Fonte: Matsumoto, M. (2021)

Gráfico 6 - Custo total com pagamentos de tributos entre 1999 e 2004

Alíquota Média, 1999-2004, Limite = R\$ 1,2M, valores ajustados



Inclui estimativas de impostos e custos de conformidade
Largura dos intervalos = 40

Fonte: Matsumoto, M. (2021)

8 O Impacto do Simples Nacional sobre a arrecadação de tributos federais⁵⁹

A resposta a essa pergunta depende de ser possível estimar quanto cada uma das empresas optantes do Simples Nacional estaria pagando referente aos impostos contemplados nesse sistema caso ele não existisse.

Esse cálculo contempla dois componentes:

- 1- Qual seria o valor da base tributária da firma optante na ausência do Simples Nacional; e
- 2- Para um dado valor de base tributária, qual seria a despesa da firma referente aos impostos relevantes num sistema alternativo ao Simples Nacional;

É difícil responder a essas perguntas sem recorrer a hipóteses simplificadoras. Por exemplo, a RFB produz uma estimativa assumindo que o valor da base tributária de uma firma optante pelo Simples Nacional não seria alterado na ausência desse sistema simplificado. Em outras palavras, assume-se que não há uma mudança de comportamento das firmas no que se refere aos determinantes da base tributária relevante. Dessa forma, o cálculo da RFB usa o valor observado da base tributária alternativa para inferir a despesa de uma firma optante com os impostos relevantes caso ela não fizesse uso do Simples Nacional.⁶⁰

O objetivo nessa parte do relatório é propor uma forma de se levar em consideração eventuais mudanças comportamentais das empresas quando deparadas com diferentes condições impostas para o pagamento de impostos. Em particular será estimada uma elasticidade que

⁵⁹ Essa parte do relatório contou também com a participação de um colaborador externo, Maurício Matsumoto.

⁶⁰ Além disso a RFB assume que na ausência do Simples Nacional as firmas optariam pelo sistema de lucro presumido.

informa o quanto varia o faturamento da empresa frente a variações nas alíquotas de impostos aplicados a essa base tributária.

Para isso será aplicada uma metodologia recente que vem sendo utilizada em diversos países justamente para estimar esse tipo de elasticidade. A metodologia, conhecida pelo termo original na língua inglesa “*bunching*”, só pode ser aplicada quando há uma mudança de comportamento das firmas frente a uma mudança brusca de custos de pagamento de impostos ao longo da base tributária. Esse contexto de mudança brusca de custo de pagamento de impostos fica menos evidente no critério de elegibilidade atual do que no que prevalecia antes de 2018.

Portanto, antes de expor a metodologia e trazer os resultados, considera-se importante mostrar indícios de que as empresas de fato reagem a mudanças nas condições de pagamento de impostos quando eram submetidas antes de 2018 a um critério de elegibilidade que reduzia abruptamente a zero a facilidade e o desconto no pagamento de impostos caso o faturamento anual da empresa ultrapassasse, mesmo que por um centavo, um certo valor limítrofe. A reação por parte das firmas, que serve de insumo à metodologia em questão, origina o fenômeno conhecido por nanismo tributário, já citado no item 5.3.1 deste relatório.

Evidências desse tipo de comportamento por parte das firmas brasileiras tornam mais justificável a incorporação desse aspecto comportamental no cálculo da renúncia tributária associada ao Simples Nacional através do uso de uma metodologia mais trabalhosa e que requer uma reflexão sobre a adequação das hipóteses a ela subjacentes. Dessa forma, o restante dessa seção compreenderá três subseções onde em primeiro lugar serão apresentadas as evidências apontando para a relevância das mudanças comportamentais não consideradas no cálculo da RFB; em seguida serão apresentadas a metodologia a ser empregada, finalizando a seção com os resultados.

8.1 Evidências de mudanças comportamentais das empresas frente a alterações nas regras de pagamentos de impostos: o caso do nanismo tributário

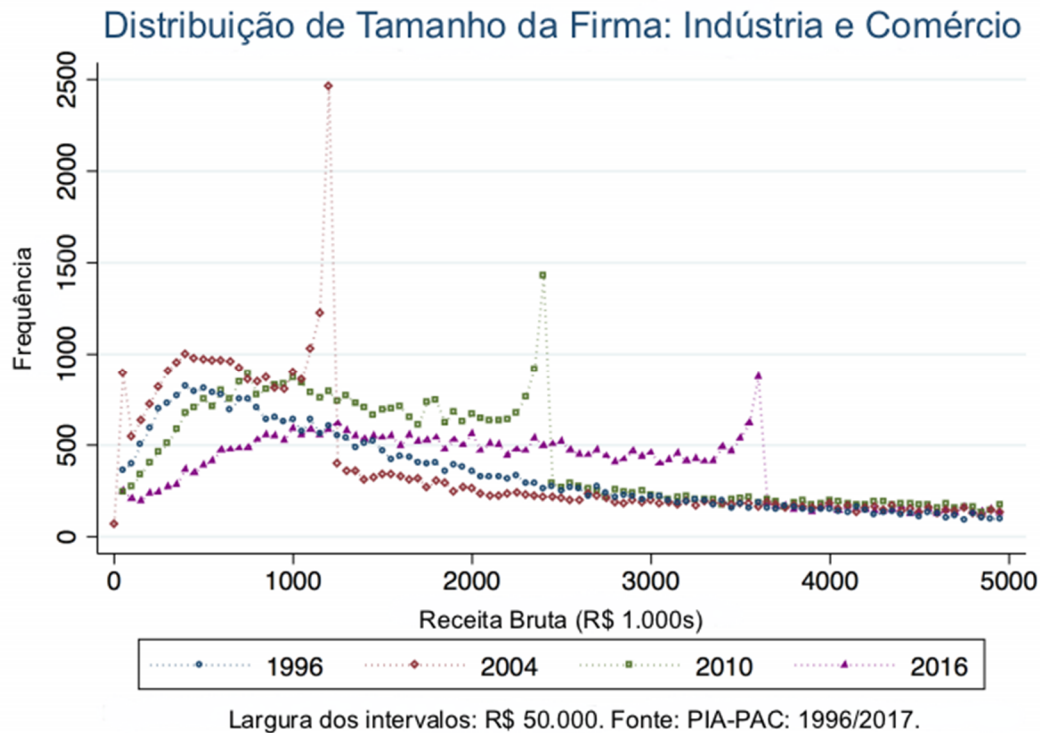
Uma vez tendo estabelecido que há benefícios em se optar pelo Simples Nacional, e que tais benefícios eram de montante considerável antes de 2018 para empresas com faturamento próximo ao limite de elegibilidade, o próximo passo dessa parte da avaliação consiste em realizar uma investigação sobre um eventual comportamento estratégico das empresas antes de 2018 no sentido de evitar um crescimento do faturamento que as fizessem sair da região de elegibilidade.

Serão apresentados dois tipos de evidências nessa seção. Em primeiro lugar, será estimada a quantidade de empresas para cada faixa de faturamento de tamanho de R\$ 50.000 no intervalo entre zero e cinco milhões de reais para os diversos anos do período que está sendo analisado. O gráfico 7 abaixo mostra como varia essa quantidade para alguns anos selecionados, escolhidos de tal forma que os respectivos valores limítrofes que definem a elegibilidade não se repitam. O primeiro ano escolhido foi 1996, quando ainda não havia o Simples (nem em sua versão Simples Federal). A frequência nesse ano varia de forma suave com o rendimento e apresenta um padrão característico na literatura: uma relativa concentração em valores menores de faturamento, e uma queda gradual dessa concentração na medida em que se considera valores maiores de faturamento.⁶¹ Em suma, na ausência do Simples, não há uma faixa de faturamento com

⁶¹ É importante ressaltar que as distribuições de tamanho de firma apresentadas referem-se apenas às empresas do *estrato certo* das pesquisas setoriais do IBGE. Esse estrato corresponde à parte da amostra utilizada nas pesquisas

aglomeração nítida das empresas, e conseqüentemente também não há uma variação brusca da quantidade de empresas entre faixas de faturamento próximas.

Gráfico 7 - Frequência de empresas por faixa de faturamento em anos selecionados



Fonte: Matsumoto, M. (2021)

O padrão muda significativamente para os demais anos escolhidos. Em todos eles há alguma versão do Simples em vigor, e há uma faixa de faturamento de aglomeração bem nítida. Mais do que isso em todos esses casos (2004, 2010, 2016) a faixa de faturamento onde ocorre a aglomeração de empresas coincide com a região onde se encontra o valor limítrofe que define a elegibilidade para o programa. Por exemplo, em 2004 a quantidade de empresas passa de cerca de 1,2 mil para 2,5 mil ao se comparar a faixa de faturamento imediatamente anterior ao valor limítrofe de faturamento vigente (R\$ 1.200.000) e a faixa que compreende esse valor. Já a faixa seguinte já mostra uma quantidade de apenas 500 empresas.

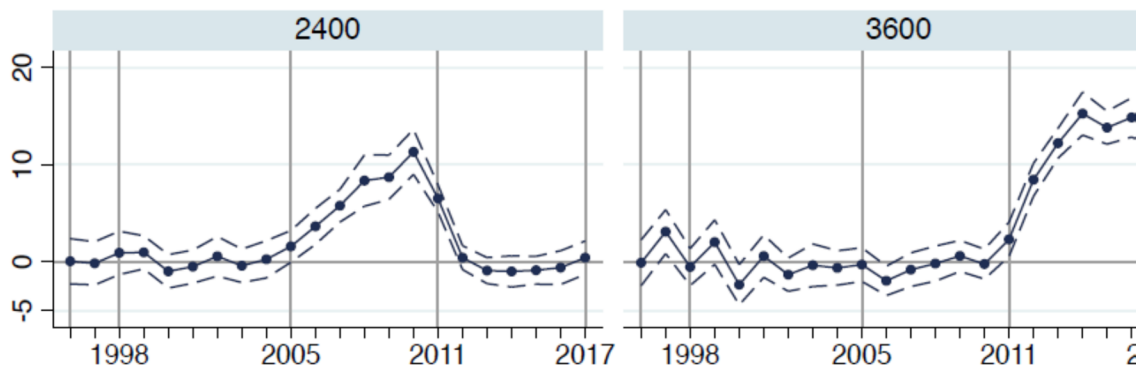
O gráfico 8 abaixo traz um maior detalhamento da dinâmica temporal do padrão de aglomeração das empresas e reforça um dos achados comentados no gráfico 7. Nesse gráfico é apresentada uma medida da aglomeração de empresas na faixa de faturamento indicada em diferentes momentos do tempo, conforme indicado no eixo horizontal⁶². Por exemplo, na parte esquerda do gráfico é mostrado como varia a concentração de empresas na faixa de faturamento que envolve o valor de R\$ 2.400.000 para cada ano entre 1996 e 2017. Essa medida de aglomeração é nula entre 1996 e 2005, e entre 2012 e 2017. No entanto, ela é significativamente distinta de zero no período entre 2006 e 2011, quando o valor de R\$ 2.400.000 correspondia ao limite de elegibilidade para o Simples Nacional. Resultado análogo pode ser visto na parte direita do

que tem caráter censitário e não amostral e corresponde, na PIA e na PAIC às empresas com 30 ou mais pessoas ocupadas ou receita bruta acima de um determinado patamar (que varia ano a ano); na PAS e na PAC o limite inferior é de 20 pessoas. Dada a correlação existente entre faturamento e número de empregados, as empresas do extrato amostral tendem a ser aquelas com níveis bem baixos de faturamento. Isso explica o fato de as distribuições apresentarem menor densidade quando nos aproximamos da receita bruta zero, à esquerda no gráfico 7.

⁶² A medida de aglomeração usada no referido gráfico será detalhada na próxima subseção.

gráfico que mostra a medida de aglomeração de empresas na faixa de faturamento que engloba o valor de R\$ 3.600.000. Só aparece aglomeração de empresas nessa faixa nos anos em que este valor corresponde ao limite de elegibilidade.

Gráfico 8 - Aglomeração de empresas em faixa específica de faturamento ao longo dos anos



Fonte: Matsumoto, M. (2021)

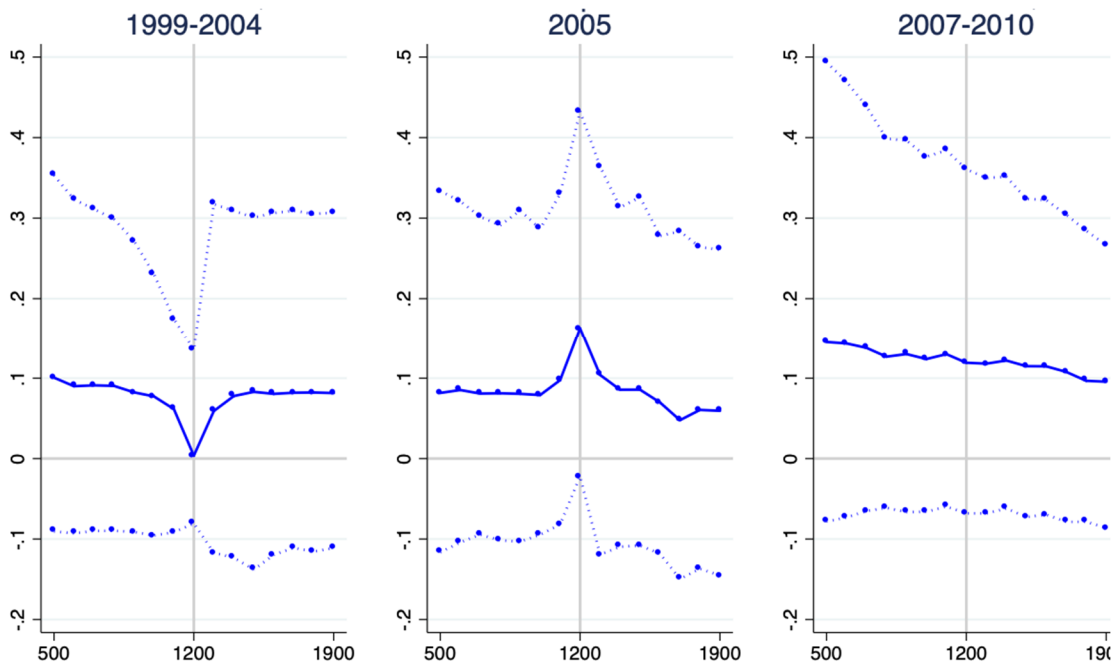
O conjunto das evidências apresentadas nos gráficos 7 e 8 nos leva a especular que uma parte das empresas na faixa que compreende o valor de faturamento limítrofe vigente pode vir a evitar um crescimento de seu faturamento que a colocaria na faixa seguinte, já fora da região de elegibilidade para o Simples. Uma forma mais direta de checar essa conjectura consiste em analisar o padrão do crescimento do faturamento das empresas em diferentes faixas de faturamento, a fim de identificar se há um crescimento menor nas faixas próximas ao respectivo limite de elegibilidade.

O gráfico 9 abaixo traz esse tipo de evidência, reportando algumas estatísticas da distribuição da taxa de crescimento do faturamento das empresas em cada faixa de faturamento dentro do intervalo entre R\$ 500.000 e R\$ 1.900.000. As estatísticas apresentadas são a mediana e os percentis 25 e 75. Os valores relacionados à mediana são ligados por uma linha contínua, enquanto os valores relacionados ao P25 e P75 são ligados por linhas pontilhadas.

Na parte esquerda do gráfico, a taxa de crescimento em questão é computada no período de 1999 a 2004 quando o limite de elegibilidade correspondia a R\$ 1.200.000. É bem nítido que a mediana do crescimento do faturamento para empresas em faixas próximas a esse limite é muito inferior à mediana do crescimento de empresas em faixas de faturamento afastadas desse limite. Mais do que isso, na faixa de faturamento que engloba o valor de R\$ 1.200.000 a mediana do crescimento é nula, enquanto em todas as demais faixas a mediana do crescimento do faturamento é positivo.

A parte intermediária do gráfico traz a taxa de crescimento do faturamento para as diversas faixas no ano de 2005, quando uma medida provisória estendeu o limite do Simples para R\$ 2.400.000. É bem nítido que a mediana do crescimento do faturamento para empresas em faixas próximas ao antigo limite (R\$ 1.200.000) é muito superior à mediana do crescimento do faturamento de empresas em faixas de faturamento afastadas desse limite. Tomando esses resultados em conjunto, tem-se um embasamento para acreditar que as empresas com faturamento próximas ao limite de elegibilidade estavam represando seu crescimento para não sair da região de elegibilidade. Por fim, na parte da direita do gráfico temos as taxas de crescimento por faixa de faturamento calculadas para o período de 2007 a 2010, mostrando que nada de especial acontece nas faixas próximas ao antigo limite de R\$ 1.200.000, e, portanto, sugerindo que o crescimento represado no período anterior a 2005 foi todo compensado nesse mesmo ano.

Gráfico 9 - Crescimento médio do faturamento por faixas de faturamento e período



Nota: P25, P50, e P75 da distribuição da taxa de crescimento do faturamento das empresas em cada faixa de faturamento. P25 e P75 são representados pelos pontos conectados pelas linhas pontilhadas inferior e superior; e os pontos correspondentes ao P50 são aqueles conectados pela linha cheia.

Fonte: Matsumoto (2021)

Em suma, as evidências dessa seção mostram que empresas brasileiras respondiam aos incentivos se aglomerando na faixa de faturamento próximo ao limite de elegibilidade para o Simples Nacional.⁶³ Usaremos a intensidade dessa resposta a esse tipo de incentivo como base para analisar possibilidades de tratar da renúncia tributária do Simples Nacional levando em consideração esses aspectos comportamentais das empresas que são preteridos no método empregado pela RFB.

8.2 Metodologia: Estimando elasticidades via “Bunching”

O objetivo desta seção é apresentar a metodologia de *bunching* para obtenção de estimativas de elasticidades comportamentais de agentes econômicos. Por exemplo: estimar a elasticidade da renda à alíquota de imposto. Esta metodologia é recente, e vem sendo aperfeiçoada na literatura empírica de finanças públicas, em particular estudos sobre as respostas de indivíduos e firmas às características do sistema tributário.

De forma sucinta, *bunching* ocorre quando os incentivos mudam de forma abrupta ao cruzar um limite de uma variável x_i , e os agentes econômicos têm algum controle sobre esta variável. Para se beneficiarem, os agentes se “amontoam” ou “acumulam” ao redor do limite (ou apenas de um lado). Empiricamente, isso se manifesta em geral de forma bastante clara na distribuição da variável x_i , como mostrado no gráfico 7. Por isso, a evidência de *bunching* tende a ser bastante convincente sobre a existência de uma resposta comportamental.

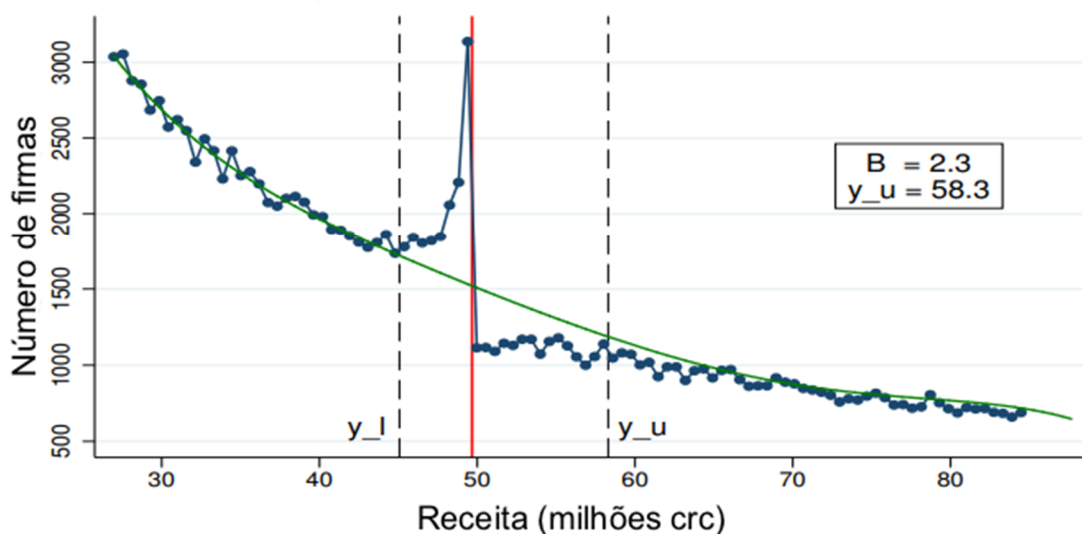
⁶³ Vale ressaltar que dentro da faixa de elegibilidade para o Simples Nacional as alíquotas variam por sub-faixas. Esse fato em tese poderia motivar comportamentos estratégicos análogos em firmas dentro da região de elegibilidade, porém com valor de faturamento distante daquele limítrofe dessa região. No entanto, as evidências dos gráficos 7 e 9 não mostram aglomeração de empresas em nenhum outro valor de faturamento que não seja aquele limítrofe para a região de elegibilidade.

Intuitivamente, a ideia da metodologia é que a massa de agentes “em excesso” na região em que ocorre *bunching* está diretamente ligada ao tamanho da descontinuidade no limite, e à elasticidade da variável x_i a esses incentivos. A metodologia permite medir essa massa em excesso, e estimar a partir disso a elasticidade estrutural de interesse.

A metodologia, apresentada no apêndice em versão simplificada, tem duas etapas. Primeiro, estima-se uma distribuição contrafactual da variável x_i , isto é, caso fosse removida a descontinuidade no limite sendo estudado. Isto permite medir o excesso de massa no ponto de descontinuidade. Segundo, traduz-se as estimativas empíricas em elasticidades comportamentais de interesse.

O Gráfico 10 mostra um exemplo de (Bachas e Soto 2018) da aplicação da primeira etapa desse método para estimação da distribuição contrafactual.

Gráfico 10 - Ilustração baseada na distribuição de receita bruta de empresas na Costa Rica



Fonte: Bacha e Soto (2018) apud Matsumoto (2021)

De posse da distribuição contrafactual \tilde{c}_j , pode-se estimar a resposta do faturamento das firmas ao redor do valor limítrofe da região de elegibilidade. A intuição é que uma maior quantidade de firmas aglomeradas (*bunchers*) revela um comportamento estratégico mais intenso, e, portanto, uma resposta mais intensa no que diz respeito ao faturamento. Essa resposta do faturamento para as firmas *bunchers* será denotada aqui por $\widehat{\Delta z}^*$, e tem uma fórmula para sua determinação detalhada na expressão (A.3) do apêndice. Conhecendo a resposta da renda e a variação de alíquotas no limite z^* , torna-se possível estimar a elasticidade da renda e .

Para isso calcula-se uma elasticidade de forma reduzida e_R , a partir da alíquota implícita t^* a que se sujeita um indivíduo que escolhe entre z^* e $z^* + \Delta z^*$:

$$e_R \equiv \frac{\Delta z^*/z^*}{\Delta t^*/(1-t^*)}$$

$$t^* \equiv [T(z^* + \Delta z^*) - T(z^*)]/\Delta z^*$$

$$\Delta t^* \equiv t^* - t$$

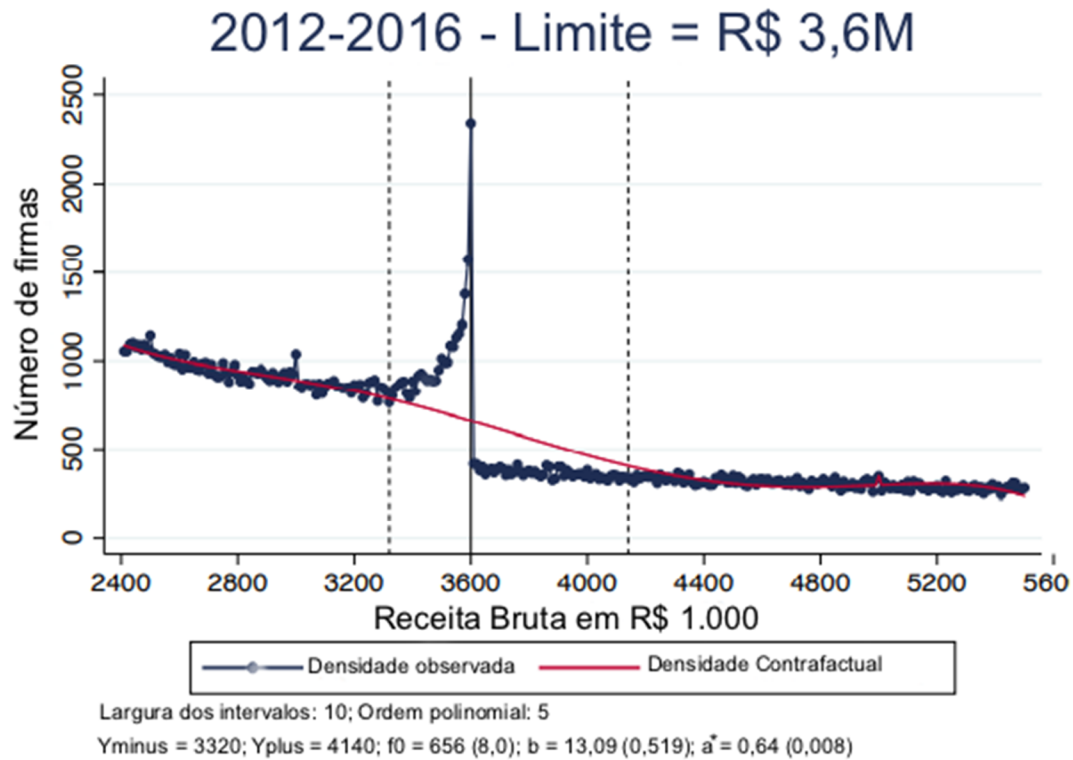
8.3 Resultados para elasticidade do faturamento a mudanças na carga tributária

Nesta seção serão apresentados os resultados para as elasticidades do faturamento, bem como para alguns dos componentes necessários para o cálculo da referida elasticidade que aparecem na descrição acima da metodologia.

Em primeiro lugar será estimada a quantidade em excesso de firmas “*bunchers*” associadas à estimativa da distribuição contrafactual das firmas em relação ao faturamento na ausência do Simples Nacional, colocando em prática as expressões (A.1) e (A.2) do apêndice. Novamente serão utilizadas informações provenientes das pesquisas setoriais do IBGE, sendo mostrados os resultados para diferentes recortes temporais, dando destaque ao período mais recente com o critério de elegibilidade que prevalecia antes de 2018.

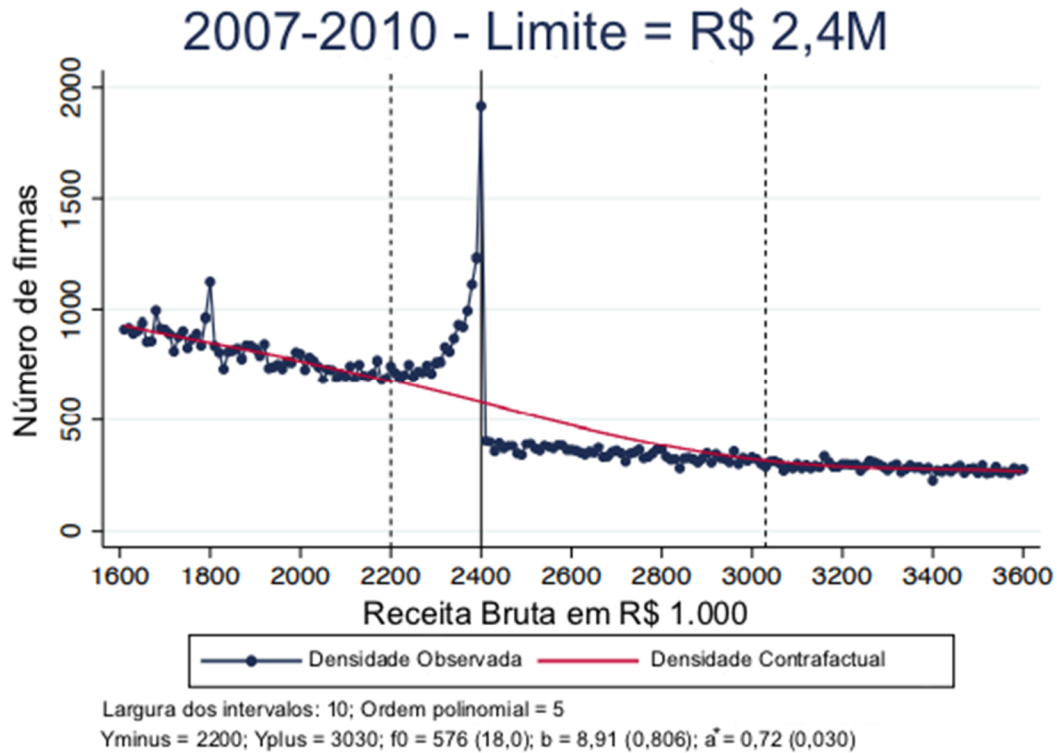
A linha vermelha do gráfico 11 ilustra a distribuição contrafactual estimada para o período de 2012 a 2016. A comparação dessa com a distribuição de fato observada e representada pela linha preta deixa claro um excesso de firmas com faturamento ligeiramente menor que R\$ 3,6 milhões, que vem a ser o limite que prevalecia nesse período. Os gráficos 12 e 13 mostram que o mesmo padrão era observado nos períodos de 2007 a 2010, e 1999 a 2004 respectivamente.

Gráfico 11 - Densidade observada e estimada para um cenário sem aglomeração de firmas



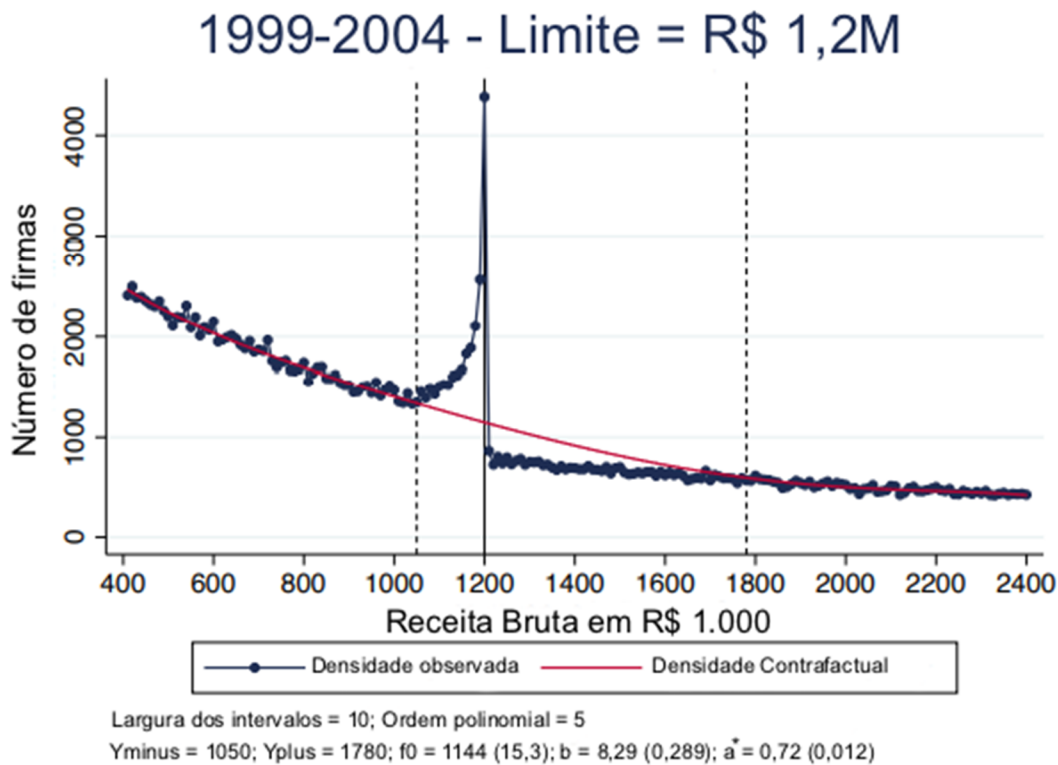
Fonte: Matsumoto (2021)

Gráfico 12 - Densidade observada e estimada para um cenário sem aglomeração de firmas



Fonte: Matsumoto (2021)

Gráfico 13 - Densidade observada e estimada para um cenário sem aglomeração de firmas



Fonte: Matsumoto (2021)

Aplicando a fórmula (A.3) se chega a estimativas que apontam que as firmas *bunchers* encolhem seu faturamento em R\$ 364 mil no período 2012 a 2016, e em torno de R\$ 300 mil nos outros dois períodos considerados (R\$ 318 mil 2007-2010; e R\$ 296 mil 1999-2004). As duas primeiras colunas da tabela 2 mostram essas estimativas acompanhadas pelos respectivos valores de erro padrão. É possível perceber que as estimativas obtidas com maior grau de precisão são aquelas referentes aos períodos 2012-2016 e 1999-2004.

Tabela 2 - Estimativas da reação das empresas aos incentivos ao redor do valor limítrofe da região de elegibilidade para o Simples Nacional

	$\widehat{\Delta z}^*$ (em mil reais)		e_R	
	coeficiente	Erro padrão	coeficiente	Erro padrão
2012-2016	364,7	22,8	0,16	0,02
2007- 2011	315,1	67,0	0,25	0,13
1999-2004	296,1	22,7	0,86	0,13

Nota: $\widehat{\Delta z}^*$ reporta o quanto que as empresas “*bunchers*” diminuiriam seu faturamento em média para entrar na região de elegibilidade do Simples Nacional. e_R reporta a elasticidade implicada por essa reação e a diferença de alíquota efetiva para essas empresas se os tributos fossem pagos de acordo com o Simples Nacional ou com o sistema alternativo.

Fonte: Matsumoto (2021)

As estimativas de quanto as firmas *bunchers* teriam encolhido seu faturamento permitem estimar uma elasticidade do faturamento (frente a variações na alíquota efetiva) por intermédio da expressão para e_R exibida na subseção 8.2. O resultado desse cálculo, exposto na terceira coluna da tabela 2, fornece uma elasticidade de 0,16 no período 2012 a 2016. Ou seja, para cada

mudança de 1% na alíquota efetiva de imposto as firmas reagiriam alterando em 0,16% o seu faturamento. A última coluna da tabela mostra o respectivo erro padrão da estimativa da elasticidade. Nesse caso é possível ver um nível de precisão bem alto para a elasticidade estimada no período 2012 a 2016, uma vez que o erro padrão da estimativa é de apenas 0,02.

Note-se, porém, que as estimativas variam razoavelmente de acordo com o período considerado. O valor de elasticidade estimado para o período 2007 a 2010 passa a ser de 0,25; e para o período 1999 a 2004 foi estimada uma elasticidade de 0,86. Tal variação nos valores estimados para a elasticidade pode refletir tanto uma sensibilidade desse parâmetro às condições econômicas do momento de referência como ao nível de faturamento em torno do qual se definiu a amostra de firmas que embasou as estimativas.

8.4 Implicações para estimativas de renúncia tributária

As elasticidades estimadas na subseção anterior podem contribuir para adicionar elementos às estimativas feitas pela RFB de renúncia tributária do Simples Nacional. Como já mencionado, a RFB estima tal renúncia através da comparação do imposto pago pelas firmas optantes pelo Simples Nacional com aquele que seria pago por essas mesmas firmas caso não houvesse essa alternativa vantajosa de tributação. Para esse cálculo é necessário saber quais seriam os valores das variáveis que definem a base tributária do sistema alternativo, que se supõe ser o de lucro presumido. A RFB assume que os valores corresponderiam exatamente ao que foi registrado pelas empresas no cenário com a opção pelo Simples Nacional. Ou seja, o órgão assume que a eventual maior carga de imposto decorrente do sistema alternativo não seria compensada por nenhum tipo de ajuste por parte das empresas consideradas.

No entanto, os resultados acima indicam que as firmas se ajustam a mudanças na carga tributária. Em particular no que se refere ao faturamento, há um ajuste que pode chegar a 0,86% para cada 1% de ajuste na carga tributária. Ou seja, frente a um aumento na carga tributária associado a um cenário contrafactual sem o Simples Nacional, as firmas optantes por esse sistema encolheriam seu faturamento de forma não desprezível.

Entende-se que estimativas que desconsiderem esse tipo de reação por parte das firmas podem estar sobre estimando a renúncia tributária associada ao Simples Nacional. Uma estimativa mais acurada pode ser obtida partindo do faturamento observado de cada firma e parâmetros cujos valores estimados foram relatados nessa seção.

Sugere-se, assim, o seguinte procedimento para se obter para cada firma uma estimativa de diferença de arrecadação que contemple também a reação mencionada acima:

- 1) Dada a faixa de faturamento da firma, observar nos dados dos gráficos 4 a 6 a diferença de alíquota (média) efetiva quando a empresa é tributada pelo Simples Nacional ou por alguma alternativa de tributação.⁶⁴ Expressar essa diferença em termos percentuais relativo à alíquota vigente sob o Simples Nacional;⁶⁵
- 2) Multiplicar essa diferença percentual de alíquota efetiva por um valor de estimativa da elasticidade. Foram reportados três valores de elasticidade. O valor de elasticidade a ser escolhido pode se basear ou no horizonte temporal usado na estimativa; ou na

⁶⁴ O uso das alíquotas médias nesse passo pressupõe que estas sejam iguais às respectivas alíquotas marginais. Os formatos quase horizontais das linhas traçadas nesses gráficos (ao menos nos gráficos 4 e 5) asseguram uma aderência razoável dessa hipótese com a realidade.

⁶⁵ Recomenda-se usar uma combinação dos dois valores de alíquota efetiva associados aos limites da faixa de receita em que se encontra a empresa.

proximidade do faturamento da firma em questão e da faixa de faturamento utilizada em cada uma das estimativas;

- 3) O passo “2)” fornece o quanto encolheria o faturamento da firma em questão se não fosse dada a ela a opção de usar o Simples Nacional para o pagamento de tributos. Aplicar em cima desse faturamento a alíquota efetiva que incide sem o Simples Nacional na respectiva faixa de faturamento contida nos dados dos gráficos 1 a 3. O resultado desse passo traz uma estimativa do que seria pago de tributo pela firma em questão na ausência do Simples Nacional.
- 4) Subtrair esse valor a ser pago pela tributação alternativa estimado no passo anterior do valor efetivamente pago sob o Simples Nacional. O resultado dessa subtração corresponde a uma estimativa de renúncia tributária individualizada para a firma em questão.

A soma das estimativas de renúncia obtidas para cada firma optante pelo Simples Nacional corresponderia a uma estimativa agregada de renúncia tributária que contempla reações comportamentais deixadas de fora na estimativa da RFB.

Não foi possível realizar, no prazo de elaboração deste relatório de avaliação, uma estimativa alternativa de renúncia tributária empregando o método descrito acima em virtude da necessidade de contar com dados individualizados de firmas que incluíssem o faturamento. Como já foi mencionado, não foi possível obter esse tipo de informação nem perante a RFB nem por intermédio do IBGE.

No entanto, ao empregar algumas hipóteses adicionais, pode-se oferecer uma ilustração de quão distinto pode vir a ser um cálculo de renúncia tributária associado ao Simples Nacional se feito ou pelo método atualmente empregado pela RFB ou pelo método descrito acima. Note que serão utilizados dois tipos de alíquotas: uma que diz respeito apenas ao custo tributário direto; e outra que contempla também o custo tributário indireto.

Com base nos gráficos 4 a 6 supõe-se que existe uma alíquota efetiva média homogênea para todas as faixas de faturamento entre as empresas optantes pelo Simples Nacional (τ^s), e outra alíquota efetiva média igualmente homogênea que valeria se as empresas optassem pelo sistema tributário alternativo ao Simples Nacional (τ^n). Essa homogeneidade se refere à alíquota que diz respeito apenas ao custo tributário total, e permite supor que as elasticidades reportadas na seção anterior, que foram estimadas com base em diferenças de alíquotas marginais, também refletem o comportamento das firmas quando expostas a diferenças nessas alíquotas médias.

Sob essas hipóteses, pode-se descrever a estimativa de renúncia tributária que não incorpora aspectos comportamentais das empresas (tal como feito atualmente pela RFB, e por isso denotado abaixo como Δ^{RFB}) através da seguinte expressão que faz uso das alíquotas que contemplam apenas o custo tributário direto:

$$\Delta^{RFB} = (\tau d^n - \tau d^s). FTSN \quad (1);$$

Onde FTSN denota o faturamento total das empresas optantes pelo Simples Nacional. Já uma estimativa de renúncia tributária que incorpora aspectos comportamentais das empresas (tal como sugerido acima, e denotado abaixo como Δ^{alt}) pode ser representado pela seguinte expressão:

$$\Delta^{alt} = \tau d^n.FTA - \tau d^s.FTSN \quad (2);$$

Onde FTA denota o faturamento total do mesmo conjunto de empresas optantes pelo Simples Nacional num cenário alternativo (contrafactual) onde não houvesse o Simples Nacional.

Com alguma aritmética detalhada no apêndice, é possível mostrar a seguinte relação entre as duas estimativas de renúncia tributária:

$$\Delta^{\text{alt}} = \Delta^{\text{RFB}} \cdot \frac{(\tau^{\text{d}^{\text{a}}} - \tau^{\text{d}^{\text{s}}})}{(\tau^{\text{d}^{\text{n}}} - \tau^{\text{d}^{\text{s}}})}$$

Onde τ^{a} representa a alíquota efetiva alternativa (τ^{n}) ajustada de tal forma a contemplar que o faturamento decorrente do cenário alternativo sem o Simples Nacional (FTA) não é o mesmo no cenário com o Simples Nacional (FTSN). É precisamente nesse ajuste que entra a elasticidade estimada na seção anterior e um de seus componentes. O ajuste é dado pela seguinte expressão:

$$\tau^{\text{d}^{\text{a}}} = \tau^{\text{d}^{\text{n}}}[1 - e_R \cdot \frac{\Delta\tau}{1-\tau^{\text{s}}}]$$

Em suma, com estimativas disponíveis para e_R , $\tau^{\text{d}^{\text{n}}}$, $\tau^{\text{d}^{\text{s}}}$, τ^{n} e τ^{s} é possível expressar a renúncia tributária que incorpora aspectos comportamentais das empresas (Δ^{alt}) como uma proporção da renúncia tributária que não incorpora aspectos comportamentais (Δ^{RFB}).

Para a presente ilustração será considerado um valor intermediário de elasticidade entre aqueles expostos na tabela 2 de 0,5. Serão utilizados os gráficos 1 a 3 como fonte para os valores de $\tau^{\text{d}^{\text{n}}}$ e $\tau^{\text{d}^{\text{s}}}$, e os gráficos 4 a 6 como fonte para os valores de τ^{n} e τ^{s} , que corresponderão a 0,175; 0,125; 0,205 e 0,14. Essa combinação de valores para esses cinco parâmetros resulta em um fator de proporção de 0,87. Em outras palavras, *sob as hipóteses aqui consideradas, a renúncia tributária que incorpora aspectos comportamentais das empresas corresponderia a 87% da renúncia tributária que não incorpora aspectos comportamentais das empresas.*

Por fim vale apontar que há outra possibilidade de ajuste das firmas não considerado em nenhum dos dois cálculos de renúncia tributária discutidos acima. Na ausência do Simples Nacional é possível que algumas empresas recém-criadas e que usufruem desse sistema tributário não existissem – ao menos formalmente – em um cenário sem essa opção disponível. Da mesma forma, algumas firmas que permanecem operando talvez tivessem fechado as portas – ou se movido para a informalidade – em um cenário sem o Simples Nacional. Ou seja, talvez o conjunto de empresas tomado como referência para o cálculo da renúncia tributária não fosse o mesmo em cenários com e sem o Simples Nacional. Em particular é de se esperar um conjunto menor de empresas no cenário sem o Simples Nacional, o que levaria a uma redução na arrecadação tributária considerada nesse cenário.

Conclui-se, portanto, que o fator de proporcionalidade que liga a renúncia tributária que incorpora aspectos comportamentais das empresas (Δ^{alt}) à renúncia tributária que não incorpora aspectos comportamentais (Δ^{RFB}) pode ser ainda menor do que o apontado acima se de fato o Simples Nacional interferir nas taxas de criação e de saída de firmas.⁶⁶ Esse tópico será abordado na próxima seção.

⁶⁶ Vale dizer que as firmas que se aglomeravam em torno do limite de elegibilidade provavelmente aumentariam sua receita consideravelmente caso não houvesse o Simples (hipótese corroborada pelos gráficos apresentados na seção 2.3); e conseqüentemente contribuiriam para um aumento da arrecadação tributária. Porém não consideramos esse eventual aumento de arrecadação devido ao fato de o desenho atual eliminar a descontinuidade que havia na diferença de alíquota ao redor do limite de elegibilidade, tornando essa prática de aglomeração menos atrativa desde 2018.

9 O Impacto do Simples Nacional sobre o Emprego e a Dinâmica das firmas⁶⁷

Nas seções anteriores foi visto que o Simples Nacional tem como resultado um menor custo para as empresas beneficiadas cumprirem suas obrigações tributárias contempladas nesse sistema simplificado. Além disso vimos que esse resultado impacta o faturamento das empresas. Nesta seção serão mostradas evidências indicando que esse resultado também impacta outras dimensões das empresas, notadamente a taxa de crescimento do emprego formal, e as probabilidades de sobrevivência e de criação de novas empresas.

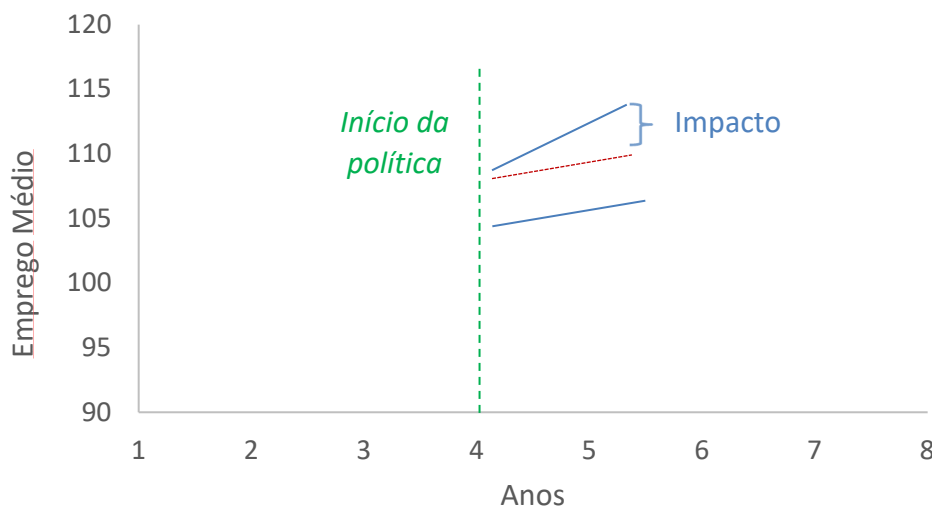
9.1 Metodologia: estimando os impactos pelo método de diferenças em diferenças

Tal como descrito na seção 7.2, a correta identificação do impacto do Simples Nacional em qualquer dimensão a ser analisada requer isolar esse fator de outros que podem vir a influenciar de forma diferenciada as empresas optantes e as não optantes. Para a análise dessa seção, recorrer-se-á ao método de diferenças em diferenças para superar esse desafio.

O elemento chave desse método é poder contar com um conjunto de empresas não optantes cuja evolução temporal da performance na dimensão de interesse reflita como haveria de evoluir a performance das empresas optantes num cenário onde não fosse possível se beneficiar do Simples Nacional. A figura 9 abaixo traz uma ilustração do funcionamento desse método em uma avaliação de um programa hipotético sobre o nível de emprego. O impacto cerca de dois anos após o início do programa é mensurado pelo contraste da evolução observada no nível de emprego nas unidades contempladas pelo programa (representada pela linha azul superior) e uma hipotética evolução contrafactual (representada pela linha vermelha tracejada). Para implementar essa evolução hipotética, é pressuposto que essa corresponde à evolução observada (representada pela linha azul inferior) para um conjunto de empresas não tratadas (denominado grupo de controle).

⁶⁷ Essa parte do relatório contou também com a participação de um colaborador externo, Maurício Matsumoto.

Figura 9 - Ilustração do método de Diferenças em Diferenças



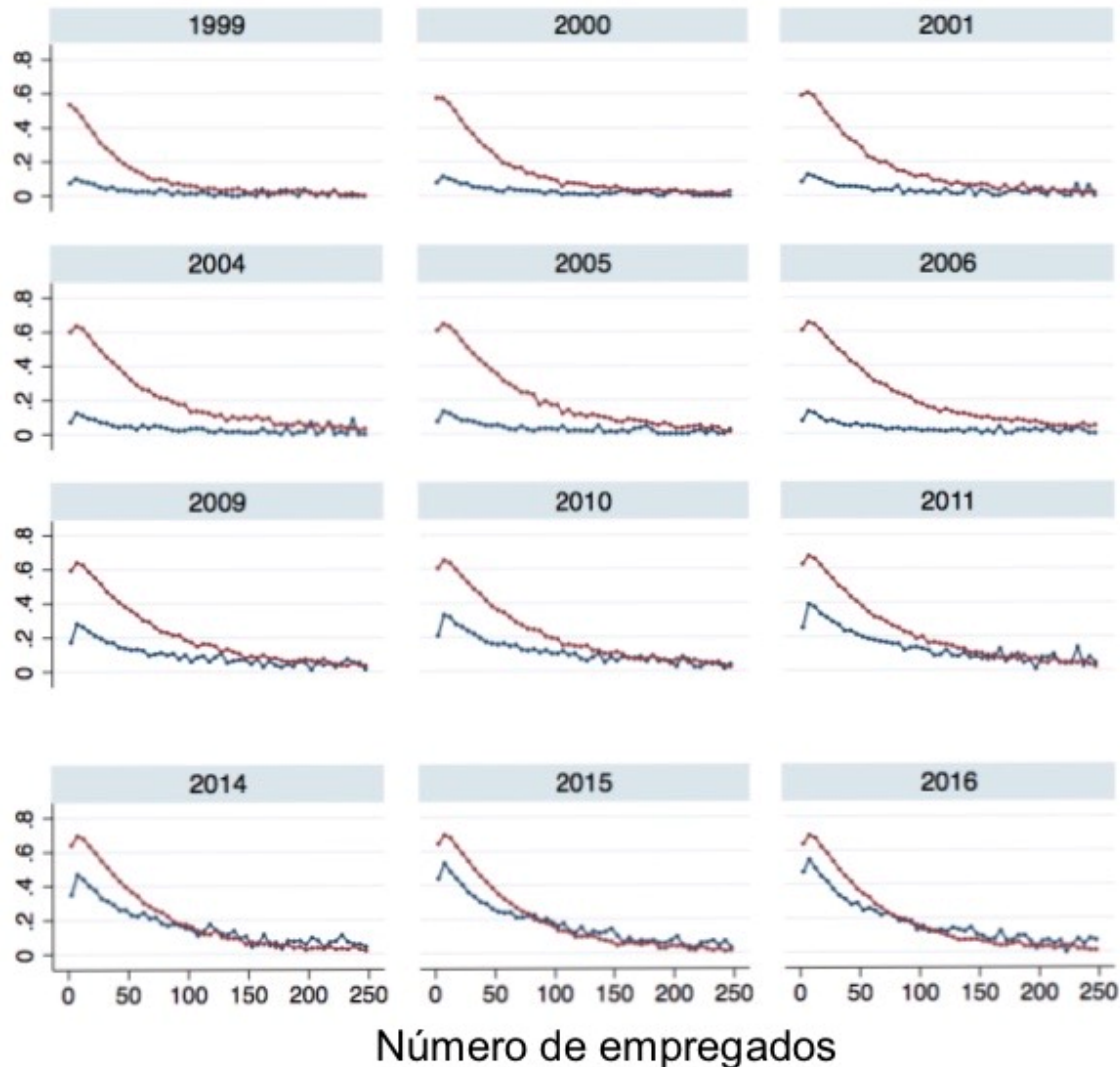
Foi aproveitada a distinção de elegibilidade por setor de atividade para definir o grupo de controle a partir de empresas em setores de atividades cuja adesão ao Simples era vedada. Como esse conjunto é muito restrito nos últimos anos, baseou-se, mais uma vez, em um critério de elegibilidade mais antigo para se ter um conjunto mais amplo de setores cuja adesão era vedada. Foi utilizado o conjunto mais amplo que se pode ter de setores não elegíveis, que foi aquele baseado no critério de elegibilidade do Simples Federal.⁶⁸ O desafio para o uso desse conjunto é que a definição dele não foi feita com base em códigos da CNAE, o que dificulta a sua delimitação em bases de dados que usam esses códigos para informar o setor de atividade das empresas.

Os dados utilizados para essa seção são derivados da Relação Anual de Informações Sociais. Foi feito um mapeamento para associar as atividades descritas na lei que implementou o Simples Federal a códigos da CNAE a 5 dígitos.

O gráfico 14 abaixo traz evidências para validar essa construção ao menos para o período de 1996 a 2006. As linhas azuis representam a parcela de empresas optantes pelo Simples nas CNAEs interpretadas como não tendo sido contempladas pelo Simples Federal. É possível ver que essa parcela permanece bem próximo de zero até 2006, e nos anos mais recentes ela cresce continuamente devido as alterações na legislação que foram acrescentando mais setores na categoria de elegível. Portanto, serão utilizadas informações até o ano de 2006 para a análise feita nessa seção.

⁶⁸ Esse critério aparece na Lei 9317/1996.

Gráfico 14 - Proporção de empresas optantes pelo Simples em setores elegíveis e não elegíveis



Nota: linhas em vermelho (azul) representam firmas em setores considerados (não) elegíveis em 1997
Fonte: Matsumoto (2021)

Tendo definido o conjunto de firmas que atuará como grupo de controle, passou-se para a implementação da metodologia de diferenças em diferenças.

9.2 Resultados agregando a dimensão temporal

A forma mais usual de implementar a estratégia de diferenças em diferenças agrega a dimensão temporal das informações em dois períodos, um antes e outro após o início da política a ser avaliada. A primeira especificação do método seguiu esse modelo, e sua implementação pode ser representada pela seguinte equação:

$$y_{it} = \beta 1[t \geq 1997] \times Eligible_{s(i)} + \alpha_{s(i)} + \gamma_t + \lambda X_{it} + \varepsilon_{it}$$

Na equação acima y_{it} representa a dimensão a ser avaliada quando mensurada para a firma “i” no ano “t”. β é o parâmetro cuja estimativa interessa mais. Ele reflete o diferencial na performance (emprego ou sobrevivência, por exemplo) quando a observação é feita após o início do programa (nesse caso a variável indicadora $1.[t \geq 1997]$ assume valor 1) e se refere a uma firma do conjunto de setores elegíveis (nesse caso a variável indicadora “Eligible” assume valor 1).

Para ter mais convicção que tal diferencial de performance se deve de fato aos benefícios de ser optante do Simples, foram adicionadas outras variáveis (chamadas de covariadas) que captam outros fatores que poderiam ser confundidos com efeitos do Simples; quais sejam: efeitos específicos do setor de atividade em questão (representados por α_s), efeitos específicos de cada ano (representados por γ_t), e algumas características adicionais das firmas (representadas por X) como idade e número de empregados.

A primeira linha da tabela 3 abaixo mostra resultados do efeito do Simples sobre o crescimento do emprego das firmas correspondentes a estimativas do parâmetro de interesse para diferentes especificações do modelo acima que diferem de acordo com a combinação de covariadas incluídas. As diferentes especificações não interferem muito na estimativa do efeito de interesse que aparece sempre em torno de 0,03. Ou seja, as firmas de setores beneficiados pelo Simples exibem taxa de crescimento do emprego formal em torno de 3 pontos de porcentagem maior do que aquelas no grupo de controle após o início do programa.

O grau de precisão dessas estimativas pode ser conferido na linha abaixo, onde os respectivos erros padrões são reportados entre parênteses. Para facilitar a visualização dessa informação, denotou-se com 3 asteriscos aquelas estimativas com nível de precisão muito alto.⁶⁹

Vale dizer que nem todas as firmas desses setores de fato optam pelo Simples. Pode ser demonstrado que isso implica que as estimativas podem ser tomadas como um limite inferior do verdadeiro impacto do Simples nas taxas de crescimento do emprego.

Tabela 3 - Estimativas do Impacto do Simples Nacional nas taxas de crescimento do emprego

	Crescimento do Emprego das Firms Sobreviventes						
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
	0,0300***	0,0279***	0,0266***	0,0272***	0,0304***	0,0308***	0,0308***
Post x Eligible	(0,00907)	(0,00766)	(0,00612)	(0,00611)	(0,00676)	(0,00674)	(0,00867)
EFs ano	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
EFs setor	✓	✓					✓
EFs firma			✓	✓	✓	✓	
EFs idade				✓		✓	
EFs tamanho					✓	✓	
Idade x tam.							✓
ano < 1994		✓					
N	17075371	8294109	17075371	17075371	17075371	17075371	17075371

Fonte: Matsumoto (2021)

Nota: EFs denota efeito fixos

A mesma estratégia foi utilizada para mensurar o impacto do Simples sobre as probabilidades de criação de novas firmas e de saída das já existentes. O resultado para o efeito em criação de novas firmas é reportado na primeira coluna da tabela 4, e mostra que o Simples aumentou a probabilidade de entrada de novas firmas em 1,8 pontos de porcentagem.

⁶⁹ O critério de alto nível de precisão corresponde ao nível de significância de 1%; que por sua vez quer dizer que se o verdadeiro valor fosse zero, estar-se-ia concluindo erroneamente que o parâmetro difere de zero apenas 1% das vezes quando se repetisse as estimações várias vezes.

Os resultados para a taxa de saída das firmas estão expostos nas demais colunas da tabela 4 e contemplam diferentes especificações de forma análoga à tabela anterior. Nesse caso os resultados apresentam maior variação de acordo com a especificação do modelo. As especificações preferidas são aquelas que incluem covariadas de tamanho e setor simultaneamente, e cujos resultados estão reportados nas duas últimas colunas. Para ambas as especificações, tem-se estimativas apontando que o Simples tende a diminuir as taxas de saída das firmas em 0,3 pontos de porcentagem.⁷⁰

Tabela 4 - Estimativas do Impacto do Simples Nacional nas taxas de entrada e saída de firmas

	Entrada de Firms			Saída de Firms			
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
Post x Eligible	0,0180***	-0,00909***	-0,00517***	-0,0107***	-0,00522***	-0,00290**	-0,00298**
	(0,00553)	(0,00161)	(0,00141)	(0,00180)	(0,00149)	(0,00141)	(0,00139)
EFs ano	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
EFs setor	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
EFs firma				✓		✓	
EFs idade					✓	✓	
EFs tamanho							✓
Idade x tam.			✓				
Observações	21267467	21267467	8727687	21267467	21267467	21267467	21267467

Fonte: Matsumoto (2021)

Nota: EFs denota efeito fixos

Por fim, utilizou-se essa mesma especificação para investigar se os impactos do Simples nas três dimensões aqui consideradas variam de acordo com os grandes setores de atividade. A tabela 5 reporta as estimativas para o parâmetro de interesse estratificando a amostra de firmas entre aquelas que pertencem à indústria (primeira coluna), comércio (segunda coluna), serviços (terceira coluna), e construção (quarta coluna).

Os impactos do Simples na taxa de crescimento do emprego para Indústria, Comércio, Serviços vão na mesma direção e confirmam a estimativa de impacto positivo mencionado acima para o agregado dos setores.⁷¹ Além disso, a magnitude reportada para indústria e serviços se aproxima do impacto estimado de um aumento na taxa de crescimento do emprego em torno de 3 pontos de porcentagem. Já o impacto estimado para o setor de serviço tende a ser maior, chegando a 5 pontos de porcentagem. Por outro lado, o impacto do Simples na taxa de crescimento do emprego das firmas do setor de construção civil se apresenta com sinal negativo, porém nulo do ponto de vista estatístico.

A semelhança entre indústria, comércio e serviços também aparece nas estimativas do impacto do Simples nas taxas de saída das firmas. Nesse caso as maiores magnitudes são estimadas para

⁷⁰ Note que essas estimativas são acompanhadas por dois asteriscos e não mais três como comentado na tabela anterior. Isso denota que o nível de significância passou a ser de 5%, e ainda pode ser considerado alto. De fato, esse é o nível de significância usualmente empregado para testes de hipótese em economia.

⁷¹ As estimativas agregadas também consideram firmas do setor agrícola e outras não classificadas em nenhum desses grandes setores.

comércio e indústria, onde o Simples teria reduzido a taxa de saída em 1,25 pontos de percentagem.

Tabela 5 - Estimativas do Impacto do Simples Nacional por setor de atividade

Entrada de Firmas						
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
	Agricultura	Indústria	Construção	Comércio	Serviços	Outros
Post Eligible	x -0,00413 (0,0137)	0,0171*** (0,00581)	0,0162** (0,00654)	0,0240*** (0,00548)	0,0103 (0,0121)	0,00705 (0,00651)
Observações	2561395	5295548	2482052	12078136	6820668	3830798
Crescimento do Emprego de Firmas						
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
	Agricultura	Indústria	Construção	Comércio	Serviços	Outros
Post Eligible	x 0,0451*** (0,0116)	0,0344*** (0,00801)	-0,0133 (0,0118)	0,0504*** (0,00698)	0,0306*** (0,0110)	0,0237* (0,0121)
Observações	2063391	4344867	1997096	9477876	5519104	3177082
Saída de Firmas						
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
	Agricultura	Indústria	Construção	Comércio	Serviços	Outros
Post Eligible	x -0,00444*** (0,00168)	-0,0125*** (0,00290)	0,00672*** (0,00248)	-0,0125*** (0,00176)	-0,00304** (0,00136)	0,00220 (0,00259)
Observações	2561395	5295548	2482052	12078136	6820668	3830798

Fonte: Matsumoto (2021)

É interessante notar que esse impacto é bem superior à redução de 0,3 pontos de percentagem estimado para o agregado de firmas. É possível que essa diferença (ou ao menos parte dela) reflita o fato de haver bem menos empresas não optantes nesses setores, fazendo com que as respectivas estimativas já fiquem mais próxima do verdadeiro valor e mais afastadas do limite inferior associado à estimativa agregada.

Por fim, as estimativas do impacto do Simples sobre a taxa de entrada de novas firmas tendem a ser mais alinhadas entre os setores, sendo todas elas positivas. No entanto a estimativa para o setor serviços não se mostra precisa o suficiente para se descartar a hipótese de ser nula.

9.3 Resultados desagregando a dimensão temporal

Nos últimos três anos houve avanços consideráveis em técnicas econométricas voltadas para avaliação de impacto que procuram generalizar o arcabouço de diferenças em diferenças para contextos em que há diferentes grupos de unidades tratadas e/ou há observações para mais períodos tanto antes como depois do início do tratamento.⁷² Uma vantagem das técnicas mais

⁷² Uma resenha desses métodos recentes foi desenvolvida como produto intermediário dessa avaliação.

modernas é permitir analisar se o impacto estimado varia por grupo de unidades tratadas e/ou por horizonte temporal considerado.

Nesta subseção, será analisado em que medida os impactos reportados acima para o agregado dos setores varia no tempo. Para isso, baseou-se na seguinte especificação empírica:

$$y_{it} = \sum_{\tau=t_0}^T \delta_{\tau} 1[t = \tau] \times Eligible_{s(i)} + \alpha_{s(i)} + \gamma_t + \lambda X_{it} + \varepsilon_{it}$$

Vale lembrar que na especificação anterior a dimensão temporal do impacto do programa era reduzida ao máximo, sendo captada por uma variável *dummy* indicando se a observação corresponde a um período pré ou pós início do programa que interagia com a variável, indicando se a firma era do grupo de tratamento ou não (setores elegíveis ao Simples). Nessa outra especificação, tem-se a interação da *dummy* de tratamento com uma série de variáveis, indicando se a observação corresponde a cada um dos anos que compreendem a amostra. Associados a essas interações, tem-se os respectivos coeficientes, representados por δ , e que captam a evolução temporal do impacto do Simples Nacional.

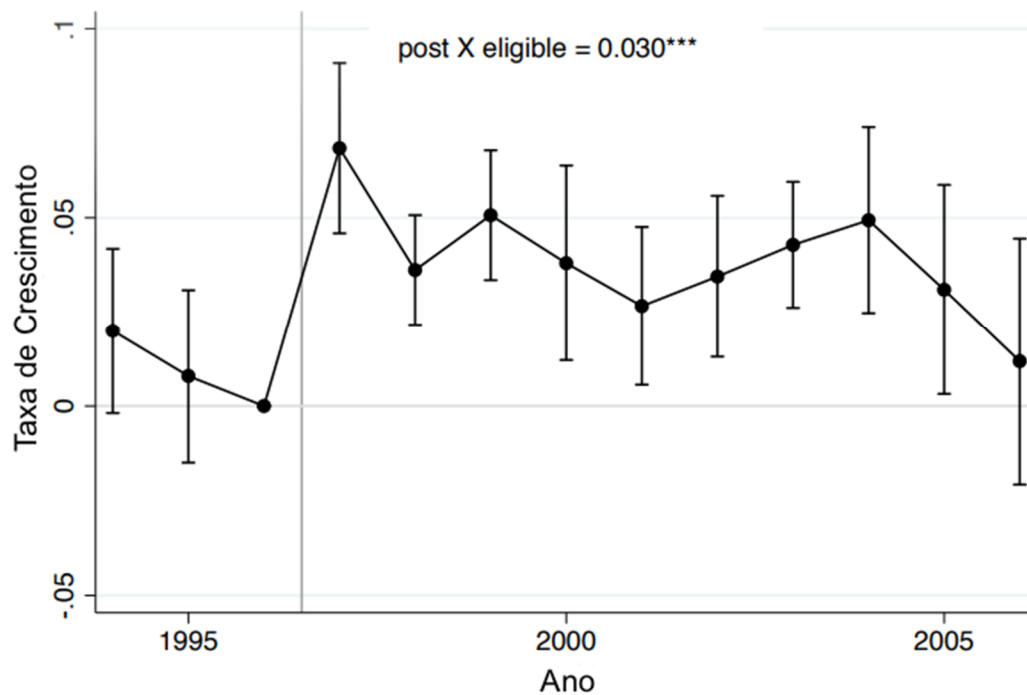
Os pontos do gráfico 15 reportam os valores estimados para esses coeficientes quando a dimensão avaliada é a taxa de crescimento do emprego. É possível notar um padrão generalizado de impacto positivo na taxa de crescimento do emprego nos anos após o início do programa. Não parece haver uma tendência temporal definida para a evolução do impacto estimado.

Os segmentos de reta na vertical que atravessam os pontos mencionados representam os respectivos intervalos de confiança que ilustram a precisão da estimativa e permitem visualizar se pode-se descartar a hipótese de o verdadeiro valor do coeficiente ser zero. Entre as estimativas para anos posteriores ao início do programa só não se pode descartar a hipótese de impacto nulo sobre o crescimento do emprego para o ano de 2006.

Já as estimativas de impacto na taxa de crescimento do emprego para o período anterior ao início do programa tendem a ser menores e estatisticamente nulas. Esse resultado corrobora a adequação do método de diferenças em diferenças para essa análise, uma vez que indica que na ausência do programa, a taxa de crescimento do emprego evolui de forma semelhante nos dois grupos de empresas. Ou seja, a evolução na taxa de crescimento do grupo de empresas não tratadas parece ser um bom contrafactual dessa evolução no grupo de empresas tratadas na ausência do programa.

Gráfico 15 - Estimativas do Impacto do Simples Nacional nas taxas de crescimento do emprego por ano

Efeito na Taxa de Crescimento do Emprego em Firmas Sobreviventes

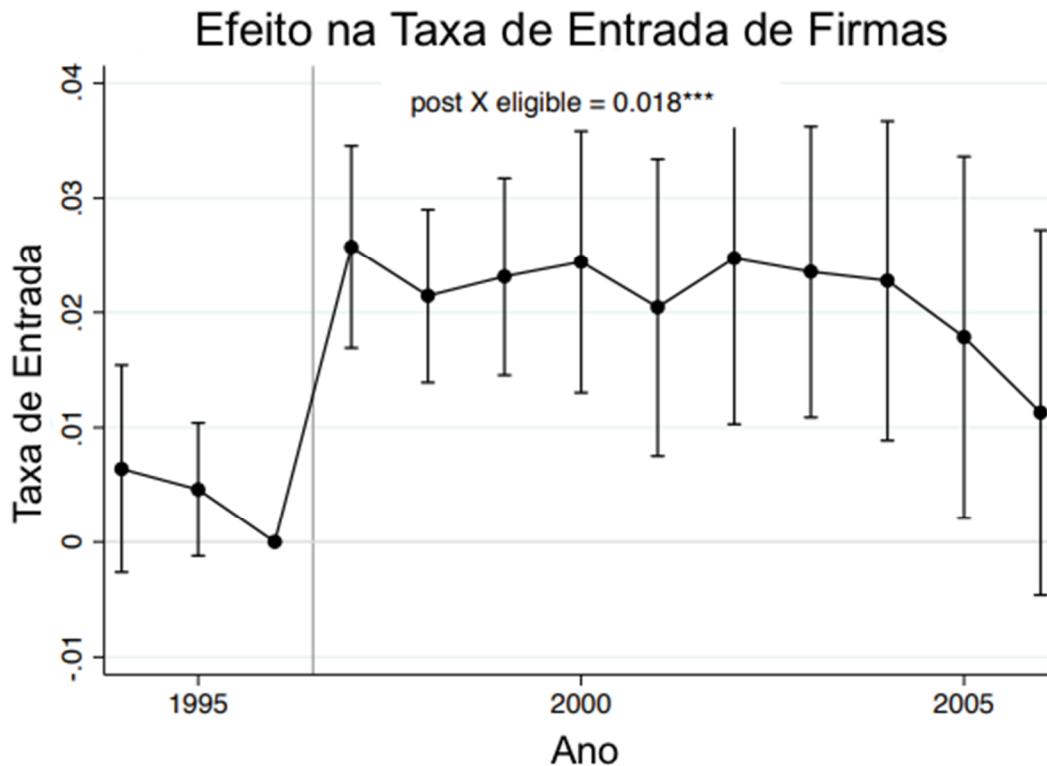


Fonte: Matsumoto (2021)

Os gráficos 16 e 17 mostram estimativas análogas computadas quando se consideram impactos sobre a taxa de entrada e a taxa de saída das firmas respectivamente. Após o início do programa é possível notar um impacto positivo na taxa de criação de novas firmas e uma redução na taxa de “mortalidade”. O impacto no sentido de reduzir a mortalidade das empresas é estatisticamente significativo em todos os anos, enquanto o impacto positivo na taxa de criação só não se mostra estatisticamente distinto de zero no ano de 2006.

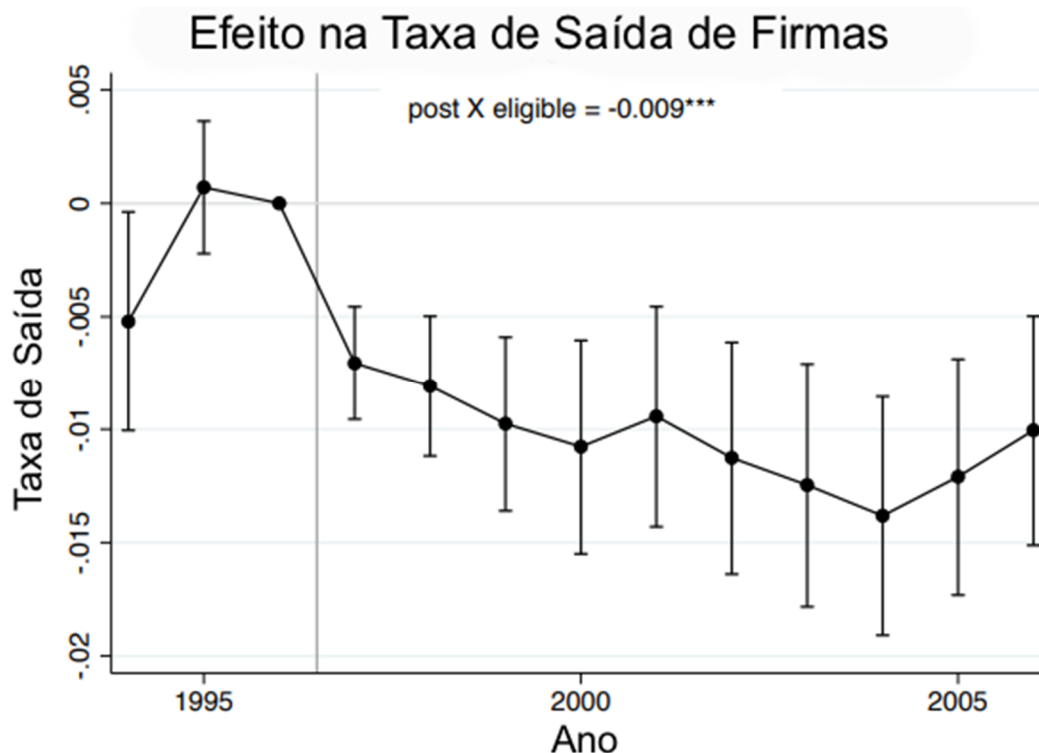
As estimativas de impacto para períodos anteriores ao início são estatisticamente nulas tanto para taxa de criação como de saída de empresas, indicando que o método de diferenças em diferenças também se mostra adequado para analisar o impacto do Simples nessas duas dimensões.

Gráfico 16 - Estimativas do Impacto do Simples Nacional nas taxas de entrada de firmas por ano



Fonte: Matsumoto (2021)

Gráfico 17 - Estimativas do Impacto do Simples Nacional nas taxas de saída de firmas por ano



Fonte: Matsumoto (2021)

Esses resultados têm implicações importantes para os dois tipos de avaliação de impacto conduzidos nessa parte do relatório. Em primeiro lugar indica que o aumento no emprego formal induzido pelo Simples Nacional não se limita às empresas que operariam continuamente independente do sistema tributário. Uma parte do impacto positivo do Simples Nacional sobre o

emprego formal vem de um aumento no número de firmas formais, que graças ao Simples Nacional são mais estimuladas tanto a entrar em operação como a permanecer operando.

Adicionalmente o referido impacto do Simples Nacional sobre o número de empresas formais tem implicações para as estimativas de renúncia tributária derivada desse programa. Conforme mencionado na subseção anterior, os impactos aqui relatados indicam que, na ausência do Simples Nacional, haveria menos empresas funcionando, o que por sua vez diminuiria a base de arrecadação em relação ao conjunto de empresas operando no cenário com o Simples Nacional em vigor.

10 Conclusão

Considerando as justificativas e motivações dos vários projetos de lei sobre o tema, uma série de razões podem ser elencadas para existência do Simples Nacional, a exemplo da complexidade e altos custos do sistema tributário brasileiro, baixa produtividade e competitividade nas MPE, alta informalidade e altas taxas de desemprego, podendo determinados itens serem causas e/ou consequências de outros.

E considerando que as micro e pequenas empresas são as principais geradoras de emprego no país, o estímulo à criação e à sobrevivência delas, no contexto do Simples Nacional, baseia-se na diminuição de seus custos administrativos e tributários o que, como consequência, tenderá a propiciar melhor distribuição de renda e maior inclusão social; a reduzir a informalidade; e a fortalecer a economia.

Contudo, a partir dos subsídios coletados quando da avaliação do **Desenho** do Simples Nacional, verificou-se que os órgãos responsáveis o tratam apenas como um regime tributário, não havendo objetivos formalmente definidos e acompanhados e, conseqüentemente, tampouco havendo definição de indicadores e metas que possam mensurar o alcance desses objetivos, não existindo mecanismo de supervisão de seus resultados. Tal monitoramento se restringe ao acompanhamento da arrecadação e do gasto tributário associado ao Simples Nacional.

Portanto, apesar da relevância do Simples Nacional no contexto das políticas voltadas ao tratamento diferenciado às MPEs, no Brasil não há uma sistemática que o acompanhe, o que impede a retroalimentação e análise mais aprofundada de seus resultados.

Já no que se refere à avaliação da **Estrutura de Governança** do Simples Nacional e, de forma mais abrangente, das políticas de incentivo às MPE, a partir das análises feitas, foi possível identificar que não há evidências de existência de uma estrutura de governança específica para o regime, muito menos uma estrutura relativa às políticas de incentivo às MPE, dentre as quais ele se encontra.

No contexto do Simples Nacional, em que não há relações de subordinação entre os entes federados envolvidos (governança multinível), há a necessidade de que a estrutura de governança da política pública com essa característica possibilite o alcance dos objetivos comuns e o estabelecimento de relações de cooperação entre os diferentes atores, apesar de existir a possibilidade de estes terem interesses diferentes e até mesmo conflitantes.

Além disso, a própria Lei Complementar 123/2006 fragmentou a estrutura responsável por gerir tais políticas, ao segmentar aquelas responsáveis pelos aspectos tributários daquelas que tratam da temática não-tributária, o que é potencializado pela inexistência de uma atuação integrada e coordenada entre os atores envolvidos.

De forma geral, com base nos elementos analisados, entende-se que a estrutura de governança do Simples Nacional apresenta um grau de maturidade mais acentuado quanto aos aspectos tributários, com forte base regulatória, como é típico nessa atividade. No entanto, essa estrutura de governança carece de um esforço de integração entre a dimensão tributária, mais consolidada, com os demais aspectos relacionados com a efetividade da política e incentivo às micro e pequenas empresas, como a geração de trabalho e renda, a obtenção de ganhos de produtividade, a melhoria da competitividade das empresas do setor.

Não se trata de diminuir a importância de um aspecto em detrimento de outro, mas sim de integrá-los por um esforço de articulação a partir da liderança da alta administração, que resulte em ganhos tanto para a efetividade quanto para a economicidade da política.

Algumas das consequências trazidas pela inexistência formal dessa estrutura de governança, com papéis e responsabilidades bem definidos, estão relacionadas ao não alcance de princípios e diretrizes de governança pública, como os tratados no Decreto 9.203/2017, havendo bastante espaço para melhorias, destacando-se as questões associadas à avaliação de impacto e de resultado regulatório.

Muitas dessas possibilidades de melhoria passam pela definição clara e formal dos objetivos que se deseja alcançar com o Simples Nacional e com as políticas de incentivo às MPE, bem como pelo monitoramento e avaliação do alcance desses objetivos, com a respectiva prestação de contas em transparência ativa, preferencialmente.

Nesse contexto, importa ressaltar a não implantação da Política Nacional de Desenvolvimento das MPE, definida no § 5º, art. 2º da citada Lei, que poderia tratar diversas questões que foram apontadas como lacunas pela presente avaliação.

Assim, entende-se importante dar andamento à formulação da política nacional já citada, abrangendo inclusive as questões tributárias, uma vez que, a partir daí, podem ser tomadas as decisões acerca do estabelecimento da estrutura de governança responsável pelas políticas de incentivo às MPE, nas quais o Simples Nacional está inserido.

No âmbito da avaliação da **Implementação** do Simples Nacional, foi possível verificar que ela está claramente definida na Lei Complementar nº 123, de 2006, e regulamentada pela Resolução CGSN nº 140, de 2018.

Do ponto de vista do objetivo imediato, constatou-se que as características do regime, os fluxos definidos e as ferramentas utilizadas conduzem a uma operacionalização do Simples Nacional, de fato, simples e rápida, garantindo tratamento diferenciado, favorecido e simplificado para as MPE. Não sem riscos, no entanto.

Foram identificados possíveis riscos com potencial de impactar em menor ou maior grau os objetivos levantados para o Simples Nacional, tanto se o considerarmos como regime tributário quanto se o avaliarmos como política pública.

É possível que a ausência de indicadores e metas (não apenas relacionados a volume de arrecadação) para mensurar o alcance dos objetivos do Simples Nacional contribua para a falta de tratamento adequado dos riscos.

Para tanto, tem-se como necessário o exercício de avaliação de impacto e de resultado regulatório da política para todos os atores envolvidos e a garantia de discussões representativas dos interesses envolvidos, com participação ativa do Comitê Gestor como uma das possíveis instâncias que compõe a estrutura de governança do Simples Nacional e, conseqüentemente, das políticas públicas de incentivo às micro e pequenas empresas.

Por fim, importa levar em consideração também, quando se pensa na implementação de políticas de incentivo às MPEs, as diretrizes da OCDE, de modo que possam:

- observar se as medidas de simplificação impactam desproporcionalmente as empresas, direcionando com cautela os benefícios e considerando a heterogeneidade entre as empresas;
- tratar com justiça as empresas mais jovens em comparação com as já estabelecidas;
- evitar desigualdades horizontais e o nanismo tributário; e
- ponderar se um sistema fiscal geral mais simples possa ser mais vantajoso do que uma série de medidas de simplificação.

Diante de todo o exposto, conclui-se que existe espaço para que o Ministério da Economia exerça seu protagonismo diante das políticas de incentivo e apoio às MPE, mesmo estando diante de um contexto multinível, buscando definir uma estrutura de governança adequada, formalizando os objetivos reconhecidos e estabelecendo os mecanismos adequados para o monitoramento e avaliação do alcance destes, de modo que seja possível fazer uma adequada gestão de riscos associada ao Simples Nacional e, de forma mais abrangente, às políticas de incentivo às micro e pequenas empresas.

Como possível ponto de partida para o referido processo de monitoramento e avaliação foram geradas evidências nesse relatório relacionadas aos impactos do Simples Nacional sobre renúncia tributária, e geração de emprego formal.

No que diz respeito à renúncia tributária já é feito um cálculo anualmente pela RFB. Nossas evidências buscam complementar os esforços para essa tarefa desafiadora do ponto de vista metodológico. O método empregado pela RFB compara o montante pago pelas empresas optantes do Simples Nacional com aqueles que seriam pagos pelas mesmas empresas sem levar em conta possíveis reações das firmas à uma mudança forçada de regime tributário.

Mostramos ser possível que o cálculo de renúncia passe a contemplar também ao menos alguns desses aspectos comportamentais das firmas. Sugere-se que essa possibilidade seja apreciada pela RFB. Uma ilustração baseada em hipóteses sobre alíquotas efetivas mostra que um cálculo contemplando também as reações das firmas aqui mencionadas resultaria em um montante de renúncia tributária da ordem de 87% do montante resultante do cálculo realizado pela RFB.

No que diz respeito ao impacto do Simples Nacional na geração de emprego formal obtivemos estimativas que apontam que as firmas beneficiadas pelo Simples exibem taxa de crescimento do emprego formal em torno de 3 pontos de porcentagem maior do que aquelas que seriam obtidas na impossibilidade de optarem por esse sistema simplificado de tributação.

Quando se fala em geração de emprego é preciso reconhecer também que essa dimensão pode ser afetada não apenas por mudanças nas firmas existentes, mas também por mudanças nas taxas de nascimento e morte de firmas. De fato, o impacto total na geração de empregos formais tende a ser maior do que o que reportamos acima, uma vez que estimamos que o Simples Nacional tende a aumentar a taxa de entrada de firmas formais em 1,8 pontos de porcentagem; bem como tende a reduzir a taxa de saída de firmas formais em 0,3 pontos de porcentagem.

O acesso a dados desagregados com informações individualizadas (mesmo que anonimizadas) das firmas contemplando os respectivos valores de faturamento e tributo pago permitiria avaliações de impacto ainda mais precisas nessas dimensões. Como mencionado na introdução, essa avaliação enfrentou algumas restrições para acessar esse tipo de informação.

11 Apêndices

11.1 O Método de “bunching” para estimar elasticidades do faturamento

Para extrair informação no contexto de *bunching* descrito na seção 8.2, o primeiro passo é estimar qual seria a distribuição de renda no cenário contrafactual em que não há salto na alíquota média em z^* . Esta distribuição contrafactual é obtida aproximando a distribuição empírica por um polinômio, excluindo um intervalo da distribuição ao redor de z^* . Na prática, estima-se a seguinte regressão:

$$c_j = \sum_{i=0}^p \beta_i (z_j)^i + \sum_{i=z^-}^{z^+} \gamma_i 1[z_j = i] + v_j \quad (\text{A.1})$$

Aqui c_j é a quantidade de indivíduos na faixa de renda j com limite superior z_j (considere faixas igualmente espaçadas de largura w). Os parâmetros β_i são os coeficientes do polinômio de grau p a ser estimado – a distribuição contrafactual. O intervalo $[z^-, z^+]$ é a região ao redor de z^* onde a distribuição foi afetada pela descontinuidade, e os coeficientes γ_i efetivamente excluem os pontos da distribuição em $[z^-, z^+]$ da estimação dos coeficientes β_i .

Os estimadores $\hat{\beta}_i$ nos permitem calcular a distribuição contrafactual ($\tilde{c}_j = \sum_{i=0}^p \hat{\beta}_i (z_j)^i$). Isso por sua vez nos permite estimar o excesso de massa B abaixo do limite de renda z^* , tomando a diferença entre as distribuições empírica e contrafactual no intervalo apropriado. Isto é:

$$\hat{B} = \sum_{j=z^-}^{z^*} (c_j - \tilde{c}_j) = \sum_{j=z^-}^{z^*} (\hat{\gamma}_j) \quad (\text{A.2})$$

O limite inferior do intervalo a ser excluído z^- pode ser determinado visualmente ou identificando uma quebra estrutural na distribuição⁷³. O limite superior z^+ , por sua vez, é determinado por um processo iterativo de forma que a massa em excesso abaixo do limite seja aproximadamente igual à massa em falta acima do limite. A aplicação dessa parte da metodologia foi ilustrada pelo gráfico 10, e a implementação com os dados das pesquisas setoriais do IBGE gerou os gráficos 11 a 13.

De posse da quantidade de *bunchers* \hat{B} e da distribuição contrafactual \tilde{c}_j , pode-se estimar a resposta do faturamento da firma *buncher* marginal, Δz^* . A intuição é que uma maior quantidade de *bunchers* revela um comportamento estratégico mais intenso, e, portanto, uma resposta mais intensa no que diz respeito ao faturamento. Essa aproximação pode ser obtida de acordo com a seguinte aproximação baseada na quantidade padronizada de *bunchers*:

$$(\text{A.3}) \quad \Delta z^* \approx \frac{\hat{B}}{(1-a^*) \cdot \overline{h_0(z^*)}} = \frac{\hat{B}}{(1-a^*) \cdot \tilde{c}_{z^*} / w}$$

Onde a^* representa a parcela de firmas com níveis de faturamento similares aos que seriam apresentados pelas firmas *bunchers* na ausência do Simples Nacional relativo ao nível que prevaleceria na ausência do Simples nacional. Ou seja, seriam firmas candidatas a terem o

⁷³ Como exemplos, Kleven e Waseem (2013) utilizam inspeção visual, e Bachas e Soto (2018) utilizam um método iterativo para determinar a quebra estrutural com regressões lineares locais.

mesmo comportamento estratégico de se posicionar na região de elegibilidade, mas que não o fizeram. Intuitivamente uma maior parcela reflete um comportamento estratégico mais intenso.

Já $\widehat{h_0(z^*)}$ denota a quantidade de firmas estimadas pela distribuição contrafactual na vizinhança do valor limítrofe de faturamento que define a elegibilidade. Esse termo entra na fórmula meramente para se ter uma quantidade padronizada de firmas, uma vez que a quantidade total de firmas difere de acordo com o valor considerado para o faturamento por motivos não relacionados ao sistema tributário.

Intuitivamente, conhecendo a resposta da renda e a variação de alíquotas no limite z^* , deveria ser possível estimar a elasticidade da renda e .

Para isso calcula-se uma elasticidade de forma reduzida e_R , a partir da alíquota implícita t^* a que se sujeita um indivíduo que escolhe entre z^* e $z^* + \Delta z^*$:

$$e_R \equiv \frac{\Delta z^*/z^*}{\Delta t^*/(1-t^*)}$$

$$t^* \equiv [T(z^* + \Delta z^*) - T(z^*)]/\Delta z^*$$

$$\Delta t^* \equiv t^* - t$$

11.2 Cálculo da renúncia tributária que inclui aspectos comportamentais das firmas como função da renúncia tributária que não inclui aspectos comportamentais

Nosso ponto de partida será a definição para o faturamento no cenário sem o Simples Nacional (FTA). Vamos usar a definição da elasticidade oferecida pela expressão acima, que combinada com a hipótese de igualdade entre alíquotas marginais e médias nos permite escrever:

$$\frac{FTA - FTSN}{FTSN} = -e_R \cdot \frac{\Delta \tau}{1 - \tau^s}$$

Onde o sinal negativo no lado esquerdo da equação acima compensa o fato de termos utilizado o valor absoluto de e_R na tabela 2. Uma aritmética trivial pode ser aplicada na expressão acima para isolar FTA. Isso nos leva a seguinte expressão:

$$FTA = FTSN \cdot \left[1 - e_R \cdot \frac{\Delta \tau}{1 - \tau^s} \right]$$

Essa definição de FTA pode ser incluída na expressão (2), reproduzida na primeira igualdade abaixo, que define a renúncia tributária que inclui aspectos comportamentais:

$$\Delta^{\text{alt}} = \tau d^n \cdot FTA - \tau d^s \cdot FTSN = \tau d^n \cdot FTSN \cdot \left[1 - e_R \cdot \frac{\Delta \tau}{1 - \tau^s} \right] - \tau d^s \cdot FTSN =$$

$$= FTSN \cdot \left\{ \tau d^n \cdot \left[1 - e_R \cdot \frac{\Delta \tau}{1 - \tau^s} \right] - \tau d^s \right\} = FTSN \cdot (\tau d^a - \tau d^s)$$

Onde a definição de τd^a , reproduzida abaixo, foi utilizada na última igualdade acima.

$$\tau d^a = \tau d^n \left[1 - e_R \cdot \frac{\Delta \tau}{1 - \tau^s} \right]$$

FTSN por sua vez pode ser escrito como função da renúncia tributária que não inclui aspectos comportamentais, a partir da expressão (1)

$$\Delta^{RFB} = (\tau d^n - \tau d^s) \cdot FTSN;$$

Logo:

$$FTSN = \frac{\Delta^{RFB}}{(\tau d^n - \tau d^s)}$$

Levando essa definição de FTSN para o último termo no lado direita da definição de Δ^{alt} , chega-se na relação que permite descrever a renúncia tributária que inclui aspectos comportamentais como função da renúncia tributária que não inclui aspectos comportamentais:

$$\Delta^{alt} = \Delta^{RFB} \cdot \frac{(\tau d^a - \tau d^s)}{(\tau d^n - \tau d^s)}$$

Referências bibliográficas

BACHAS, Pierre, e Mauricio SOTO. 2018. “Not(Ch) Your Average Tax System: Corporate Taxation Under Weak Enforcement.” *World Bank - Policy Research Working Paper*, July, 1–56. <<https://doi.org/10.1596/1813-9450-8524>>.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: junho 2020.

BRASIL. **Lei Complementar Federal nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1o de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em: junho 2020.

BRASIL. **Decreto nº 9.203, de 22 de novembro de 2017**. Dispõe sobre a política de governança da administração pública federal direta, autárquica e fundacional. Presidência da República, 2017. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/decreto/D9203.htm>. Acesso em: 25 mar. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 9.745, de 8 de abril de 2019**. Aprova a Estrutura Regimental e o Quadro Demonstrativo dos Cargos em Comissão e das Funções de Confiança do Ministério da Economia, (...). Brasília: Presidência da República, 2019. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/decreto/D9745.htm> Acesso em: 25 mar. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 9.834, de 12 de junho de 2019**. Institui o Conselho de Monitoramento e Avaliação de Políticas Públicas. Brasília: Presidência da República, 2019. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/decreto/D9834.htm> Acesso em: 25 mar. 2021.

BRASIL. **Lei Federal nº 13.874, de 20 de setembro de 2019**. Institui a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica; estabelece garantias de livre mercado; (...). Brasília: Presidência da República, 2019. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13874.htm>. Acesso em: 25 mar. 2021.

BRASIL. **Lei Federal nº 13.971, de 27 de dezembro de 2019**. Institui o Plano Plurianual da União para o período de 2020 a 2023. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13971.htm>. Acesso em: junho 2020. BRASIL. Projeto de Lei nº 3.081, de 1989. **Diário do Congresso Nacional**, Brasília, DF, ano XLIV, n. 85, 1º julho 1989. Seção I, p. 6281.

BRASIL. **Decreto nº 10.411, de 30 de junho de 2020**. Regulamenta a análise de impacto regulatório, de que tratam o art. 5º da Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019, e o art. 6º da Lei nº 13.848, de 25 de junho de 2019. Brasília: Presidência da República, 2020. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/Decreto/D10411.htm>. Acesso em: 25 mar. 2021.

BRASIL. Mensagem nº 659, DE 1996-CN (nº 1.132/96, na origem). **Diário do Congresso Nacional** – Sessão Conjunta, Brasília, DF, ano LI, n. 35, 21 novembro 1996. p. 13721.

BRASIL. Projeto de Lei do Senado nº 32, de 1996. **Diário do Senado Federal**, Brasília, DF, ano LI, n. 40, 8 março 1996. p. 3695.

BRASIL. Medida Provisória nº 252, de 2005. **Diário da Câmara dos Deputados**, Brasília, DF, ano LX Suplementar ao n. 113, 12 julho 2005. p. 212.

BRASIL. Projeto de Lei Complementar nº 123, de 2004. **Diário da Câmara dos Deputados**, Brasília, DF, ano LX Suplementar ao n. 113, 12 julho 2005. p. 3126.

BRASIL. Casa Civil da Presidência da República. **Avaliação de políticas públicas: guia prático de análise ex post**, volume 2. Brasília, 2018, p. 14.

BRASIL. Casa Civil da Presidência da República. **Diretrizes gerais e guia orientativo para elaboração de Análise de Impacto Regulatório - AIR**. Brasília, 2018, p. 23.

BRASIL. Casa Civil da Presidência da República. **Guia da política de governança pública**. Brasília, 2018, p. 33, 81, 84-85.

BRASIL. Ministério da Economia. **Portaria nº 339, de 08 de outubro de 2020**. Institui o Comitê Ministerial de Governança do Ministério da Economia e os Comitês e Subcomitês Temáticos de Apoio à Governança. Brasília: 2020. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=113042#2193737>. Acesso em: 25 mar. 2021.

BRASIL. Ministério da Economia. **Programa de Integração, Governança e Estratégia do Ministério da Economia (Integra)**, jun. 2019, p. 4. Disponível em: https://www.gov.br/economia/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/cartilhas/book_piloto_integra.pdf/view. Acesso em: 22 set. 2020.

BRASIL. Ministério da Economia. Subsecretaria de Desenvolvimento das Micro e Pequenas Empresas, Empreendedorismo e Artesanato. **Política Nacional de Apoio e Desenvolvimento de Micro e Pequenas Empresas – PNADEMPE: Relatório Final**. Brasília: Fórum Permanente das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, 2019. Disponível em: <http://www.forumpermanente.gov.br/index.php/politicanacional>> Acesso em: 25 mar. 2021.

KLEVEN, Henrik J., and Mazhar WASEEM. 2013. “Using Notches To Uncover Optimization Frictions and Structural Elasticities: Theory and Evidence from Pakistan.” *The Quarterly Journal of Economics* 128 (2): 669–723. <<https://doi.org/10.1093/qje/qjt004.Advance>>.

MATSUMOTO, Maurício (2021) Essays in Firm Taxation and Job Loss. Tese de Doutorado. Universidade de Princeton. <[DataSpace: Essays in Firm Taxation and Job Loss \(princeton.edu\)](https://dataverse.harvard.edu/dataset.xhtml?persistentId=doi:10.7927/H73T-6K91)>

Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). **Recomendação sobre Melhoria da Qualidade Regulatória (OECD Recommendation of the Council on Improving the Quality of Government Regulation)**. 1995. Disponível em: https://www.gov.br/casacivil/pt-br/assuntos/governanca/regulacao/documentos/biblioteca-internacional/2017/ocde_recommendation-of-the-council-on-improving-the-quality-of-governmen.pdf>. Acesso em: 11 mar. 2021.

Receita Federal. Coordenação-Geral de Política Tributária. **Estudos Tributários 12 - Gastos Governamentais Indiretos, de Natureza Tributária (Gastos Tributários – Conceituação)**. Brasília. Abril de 2003. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/gastos-tributarios>>. Acesso em: junho 2020.

Receita Federal do Brasil. **Demonstrativos dos Gastos Tributários (DGT) da União de 2017 a 2021**. Disponíveis em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa/dgt-ploa>>. Acesso em: 23 jun. e 11 set. 2020.

Tribunal de Contas da União. **Referencial Básico de Governança Aplicável a Órgãos e Entidades da Administração Pública**. 2ª Versão. Brasília: TCU, 2014, p. 28.

Tribunal de Contas da União. **Referencial para avaliação de governança em políticas públicas**. Brasília: TCU, 2014, p. 30-31.