

OSMAILDA DA FONSECA GOMES

**LIMITES E POTENCIALIDADES DAS POLÍTICAS FISCAIS NO
DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E FINANCEIRO DAS MICROEMPRESAS E
EMPRESAS DE PEQUENO PORTE**

Dissertação apresentada à Universidade Federal de Viçosa como parte das exigências do Programa de Pós-Graduação em Administração, para obtenção do título de *Magister Scientiae*.

VIÇOSA
MINAS GERAIS - BRASIL
2017

**Ficha catalográfica preparada pela Biblioteca Central da Universidade
Federal de Viçosa - Câmpus Viçosa**

T

G6331
2017
Gomes, Osmailda da Fonseca, 1986-
Limites e potencialidades das políticas fiscais no
desenvolvimento econômico e financeiro das microempresas e
empresas de pequeno porte / Osmailda da Fonseca Gomes. –
Viçosa, MG, 2017.
viii, 52f. : il. (algumas color.) ; 29 cm.

Orientador: Bruno Tavares.

Dissertação (mestrado) - Universidade Federal de Viçosa.

Referências bibliográficas: f.48-52.

1. Pequenas e médias empresas. 2. Política tributária.
3. Desenvolvimento econômico. 4. Política pública.
I. Universidade Federal de Viçosa. Departamento de
Administração e Contabilidade. Programa de Pós-graduação em
Administração. II. Título.

CDD 22 ed. 658.022

OSMAILDA DA FONSECA GOMES

**LIMITES E POTENCIALIDADES DAS POLÍTICAS FISCAIS NO
DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E FINANCEIRO DAS MICROEMPRESAS E
EMPRESAS DE PEQUENO PORTE**

Dissertação apresentada à Universidade Federal de Viçosa como parte das exigências do Programa de Pós-Graduação em Administração, para obtenção do título de *Magister Scientiae*.

APROVADA: 22 de agosto de 2017.



Luiz Antônio Abrantes
(Coorientador)



Evandro Rodrigues de Faria



Bruno Tavares
(Orientador)

AGRADECIMENTOS

A Jesus e Nossa senhora por ter me abençoado com saúde e sabedoria.

Aos professores Bruno Tavares (Orientador) e Luiz Antônio Abrantes (Co-orientador), pela amizade, compreensão, dedicação e apoio nesta caminhada tortuosa.

Ao Professor Evandro por ter aceitado o convite para participar da minha banca e pelas suas contribuições de melhoria a minha pesquisa.

Ao Programa do Mestrado de Administração por todo apoio e compreensão no processo da minha formação.

A todos professores e funcionários do Departamento de Administração e Contabilidade que contribuíram para minha formação.

A Contabilidade Pereira Costa pela força, carinho e compreensão nestes dois anos e meio de caminhada de estudos no mestrado.

E principalmente a Rafael, pela força, carinho e apoio. E, sobretudo pela compreensão nos momentos de minha ausência e dedicação aos estudos.

LISTA DE SIGLAS

Confins - Contribuições para Financiamento da Seguridade Social

CF/88 – Constituição Federal do Brasil de 1988

CTN – Código Tributário Nacional

CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

EPP- Empresas de Pequeno Porte

ICMS- Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

INSS- Instituto Nacional do Seguro Social

IE - Imposto sobre Exportação

II - Imposto sobre Importação

IOF - Imposto Sobre Operações Financeiras

IPI - Impostos Sobre Produtos Industrializados

IPTU - Imposto Predial e Territorial Urbano

IPVA- Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores

IR - Imposto sobre a Renda

ITBI- Imposto sobre transmissão inter vivos

ITR - Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural

ISSQN - Imposto sobre serviços de qualquer natureza

ME- Microempresas

MEI - Microempreendedor Individual

PIS - Contribuição para Integração Social

RESUMO

GOMES, Osmailda da Fonseca, M.Sc., Universidade Federal de Viçosa, agosto de 2017. **Limites e Potencialidades das Políticas Fiscais no desenvolvimento econômico e financeiro das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.** Orientador: Bruno Tavares. Coorientador: Luiz Antônio Abrantes.

Nos anos de 1980 as Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP) foram visualizadas pelos representantes do poder executivo, legislativo e jurídico do Brasil como elemento chave para desenvolvimento econômico e social do país, visando a promoção do desenvolvimento nacional e, conseqüentemente, provocando alterações positivas nos indicadores socioeconômicos, através da geração de empregos, crescimento do Produto Interno Bruto (PIB) e melhoria do bem-estar e qualidade de vida da população. Para impulsionar o desenvolvimento econômico, financeiro e social das empresas enquadradas como ME e EPP foi criado pelo Governo Federal Políticas Públicas que dirigiam a estas empresas um tratamento diferenciado favorecido, e simplificado. Sendo as Políticas Públicas Fiscais com maior impacto para as ME e EPP estabelecida pela Lei Nº 9.317/96 que instituiu o Sistema Integrado de Pagamento de Imposto e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES e a Lei Nº 123/2006 que instituiu o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. Dessa forma, o objetivo geral desse estudo consiste em identificar os limites e potencialidades das políticas fiscais no desenvolvimento econômico e financeiro das microempresas e empresas de pequeno porte. A metodologia se classifica como descritiva analítica. Quanto a coleta dos dados fez uso da análise documental e bibliográfica. Na análise e tratamento dos dados foi utilizada a análise de conteúdo como técnica. Os resultados demonstraram que ao longo dos 30 anos, as políticas públicas aplicadas as ME e EPP trouxeram grandes avanços no tratamento diferenciado, favorecido e simplificado na promoção do desenvolvimento econômico, financeiro e social para este segmento, entretanto em alguns períodos da aplicação das políticas públicas houve retrocesso do crescimento econômico e financeiro das empresas. Identificou grandes potencialidades que contribuíram significativamente para o crescimento das empresas, contudo, estas potencialidades apresentaram controvérsias que limitam o desenvolvimento das empresas, isto é, as potencialidades não se efetivaram plenamente. Também foi identificado nos resultados fatores limitante na legislação aplicado as ME e EPP que apresentam entraves restritivos,

prejudicando o crescimento e desenvolvimento das empresas. Assim, conclui-se, que as políticas públicas aplicadas às microempresas caminharam positivamente apontando avanços significativos que culminaram para o crescimento e desenvolvimento econômico, financeiro e social das empresas, mas também apresentaram lacunas em suas legislações que provocaram o retrocesso do desenvolvimento das microempresas e empresas de pequeno porte.

ABSTRACT

GOMES, Osmailda da Fonseca, M.Sc., Universidade Federal de Viçosa, August, 2017. **Limits and Potentialities of Fiscal Policies in the economic and financial development of Microenterprises and Small Enterprises.** Advisor: Bruno Tavares. Co-advisor: Luiz Antônio Abrantes.

In the 1980s, Micro-enterprises (ME) and Small Enterprises (EPPs) were visualized by representatives of Brazil's executive, legislative and legal power as a key element for the country's economic and social development, aiming to promote national development and, consequently, causing positive changes in socioeconomic indicators, through job creation, Gross Domestic Product (GDP) growth and the improvement of the population's well-being and quality of life. In order to boost the economic, financial and social development of the companies classified as ME and EPP was created by the Federal Government Public Policies that directed to these companies a differentiated treatment favored, and simplified. The Fiscal Public Policies with the greatest impact on ME and EPP established by Law No. 9.317 / 96, which established the Integrated Tax and Contribution System for Micro and Small Enterprises - SIMPLES and Law No. 123/2006, which established the Unified Special Regime for the Collection of Taxes and Contributions owed by Micro and Small Enterprises. Thus, the general objective of this study is to identify the limits and potentialities of fiscal policies in the economic and financial development of microenterprises and small enterprises. The methodology is classified as analytical descriptive. Regarding the data collection, the authors used documentary and bibliographic analysis. In the data analysis and treatment, content analysis was used as technique. The results showed that over the past 30 years, the public policies applied the ME and EPP have brought great advances in differentiated, favored and simplified treatment in the promotion of economic, financial and social development for this segment, however in some periods of the application of public policies there was a regression of the economic and financial growth of companies. It identified great potentialities that contributed significantly to the growth of companies, however, these potentialities presented controversies that limit the development of companies, that is, the potentialities were not fully realized. It was also identified in the results limiting factors in the legislation applied to ME and EPP that present restrictive barriers, hindering the growth and development of companies. Thus, it can be concluded that the public policies applied to microenterprises have been positive, pointing to significant advances that have led to the economic, financial and social growth and development of companies, but also presented gaps

in their legislation that have led to a decline in the development of microenterprises and enterprises of small size.

SUMÁRIO

| | |
|---|-----------|
| 1. INTRODUÇÃO | 1 |
| 2. REFERÊNCIAL TEÓRICO | 5 |
| 2.1. Teoria da Tributação..... | 5 |
| 2.1.1. As funções de Governo e os Princípios da Teoria da Tributação..... | 5 |
| 2.1.2. As fontes de recursos de financiamento do Governo..... | 9 |
| 2.1.3. Federalismo Fiscal | 10 |
| 2.2. Sistema Tributário Nacional..... | 12 |
| 2.2.1. Competência Tributária..... | 16 |
| 2.2.2. Tributação sobre renda, patrimônio, consumo e trabalho | 16 |
| 2.3 Regimes de Tributação | 18 |
| 2.3.1 Lucro Real | 18 |
| 2.3.2 Lucro Presumido | 18 |
| 2.3.3 Lucro Arbitrado..... | 18 |
| 2.3.4 Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – Simples Nacional..... | 19 |
| 3. METODOLOGIA..... | 21 |
| 3.1. Classificação da Pesquisa | 21 |
| 3.2. Coleta de Dados..... | 21 |
| 3.3. Análise e Tratamento dos dados..... | 22 |
| 4. RESULTADOS E DISCUSÕES | 25 |
| 4.1. Evolução Histórica da Legislação da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte em relação aos aspectos legais, econômicos e financeiros. | 25 |
| 4.2 Potencialidades da legislação aplicada no estímulo ao desenvolvimento das empresas | 39 |
| 4.3 As alterações tributárias na legislação da ME e EPE e suas limitações nas relações comerciais e operacionais das empresas | 42 |
| 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS | 45 |
| 6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 48 |

1. INTRODUÇÃO

Um dos princípios gerais da atividade econômica estabelecido pela Constituição Federal de 1988 consiste no tratamento favorecido para as microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP). Cabe a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios conceder tratamento jurídico diferenciado para essas organizações, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

Este tratamento diferenciado, conforme artigo 146 da referida Constituição, caberá a Lei Complementar, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, incidentes sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício, bem como aqueles incidentes sobre a receita ou o faturamento e sobre o lucro.

Dessa forma, por parâmetros legais, procura-se induzir e estimular o crescimento e estabilização dessas empresas visando a promoção do desenvolvimento nacional e, conseqüentemente, provocando alterações positivas nos indicadores socioeconômicos, através da geração de empregos, crescimento do Produto Interno Bruto (PIB) e melhoria do bem-estar e qualidade de vida da população.

Assim, a introdução do tratamento tributário diferenciado, simplificado e favorecido foi estabelecido pela Lei Nº 9.317/96 que instituiu o sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte – SIMPLES, unificando os tributos federais.

Posteriormente a Lei Complementar nº 123/2006 instituiu o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional que além dos tributos federais, unificou os tributos estaduais e municipais ampliando os benefícios fiscais para essas modalidades de empresas e o alcance do regime especial. Dessa forma, o Simples Nacional é um regime

optativo que consiste no pagamento unificado do IRPJ, CSLL, PIS/PASEP, COFINS, IPI, ICMS, ISS e a Cota Patronal da Contribuição para Previdência Social (CPP).

Ressalta-se, portanto, a importância dessas políticas públicas para criação de mecanismos específicos englobando desde a redução das alíquotas dos tributos incidentes sobre o consumo e trabalho como a redução da burocracia e simplificação da escrituração contábil. Para Paes e Almeida (2009) esse segmento apresenta certas singularidades importantes no que diz respeito à tributação e que demandam ações específicas por parte das administrações tributárias. Nesse sentido, a exemplo do Brasil, diversos países têm procurado criar mecanismos específicos para as pequenas empresas, sejam eles englobando a obrigação principal, com redução de carga tributária, assim como as obrigações acessórias, com simplificação e redução de custos associados ao cumprimento da legislação tributária.

No Brasil, segundo o SEBRAE (2015), as Me e EPP adquiriram, ao longo dos últimos 30 anos, uma importância crescente, sendo inquestionável o seu relevante papel socioeconômico desempenhado. Dados do SEBRAE (2014) indicam um aumento significativo da quantidade de microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP) nos anos de 2009 a 2012. As ME, em 2009, aumentaram de 4,1 milhões de empresas para 5,15 milhões em 2012, enquanto que as EPP obtiveram uma variação de 660 mil empresas em 2009 para 945 mil empresas em 2012. A concentração das atividades de crescimento das ME e EPP foram nos setores de comércio e serviço, em torno de 50% para comércio e média de 36% para serviço.

Na visão de Karkache (2009), a influência e a importância da pequena empresa transcendem ao campo da economia: propiciam alternativa atenuante ao desemprego e problemas dele decorrentes; democratizam o capital e o domínio da tecnologia; auxiliam na descentralização da economia, propiciando novas oportunidades de desenvolvimento às regiões menos favorecidas e constituem instrumento de afirmação de soberania econômica, com influências nas relações internacionais e frente ao processo de globalização da economia.

Não resta dúvida a importância e o impacto positivo dessas políticas para esse segmento de empresas, entretanto, há de se questionar as implicações de questões relacionadas à diversidade de faixas de faturamento e alíquotas aplicadas sobre o consumo, as transações comerciais com empresas não optantes pela legislação simplificada, a redução dos

custos em função da escala de produção, os custos de transação, a extinção plena da burocratização, o custo das transações tributárias, o acesso ao crédito, a incidência dos tributos na totalidade sobre o consumo, dentre outros no estímulo a competitividade e facilidades da gestão operacional, administrativa e financeiras. Na opinião de Sotto (2007), devido à sua maior capacidade econômica, micro e pequenas empresas são mais vulneráveis a sofrer abusos de poder na disputa do mercado em face dos demais agentes econômicos, sendo o tratamento favorecido decorrente, entre outras razões, das desvantagens comparativas que as menores têm em relação às outras.

A adoção do tratamento diferenciado voltado para pequenas empresas é prática comum em diversos sistemas tributários. As principais justificativas apontadas na literatura que suportam esse tratamento privilegiado são o nivelamento da concorrência, impulso na geração de postos de trabalho, correção do impacto assimétrico dos custos burocráticos ou de cumprimento e a formalização das atividades exercidas à margem da lei (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2015).

Pesquisas realizadas sobre políticas públicas aplicadas as microempresas e empresas de pequeno porte apontaram resultados tanto positivos quanto negativos. Silva (2014) avaliou a implementação da Lei complementar 123/2006 identificando os avanços à adesão ao Simples Nacional, criação do Microempreendedor Individual (MEI) e aumento de volume de compras públicas juntos as ME e EPP. Como limites o autor apontou a Substituição Tributária, a Rede Nacional para a Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios (REDESIM), o desconhecimento dos gestores públicos da Lei para o desenvolvimento local e a impunidade ao descumprimento da Lei. Para Silva (2016) há mais vantagens do que desvantagens para os empresários aderirem o Simples, pois o número de empresas de pequeno porte vem crescendo positivamente contribuindo para o aumento do PIB.

Em sentido antagônico Paula, Costa e Ferreira (2017) estudando a carga tributária nas micro e pequenas empresas antes e após o Simples Nacional perceberam na como um fator negativo e restritivo do desenvolvimento do empreendedorismo e da ME e EPP no Brasil, persistindo um quadro burocrático e uma tributação onerosa dificultando seu crescimento. Outro fator negativo apontado por Pessoa, Costa e Maccari (2011) é o crédito do ICMS para as empresas de pequeno porte, indicando aplicabilidade negativa do crédito na apropriação e

transferência de crédito entre empresas do Simples e do Regime Normal caracterizando-se assim como uma política limitante no regime tributário.

Considerando o exposto, este estudo mostra-se de extrema relevância, pois, além de avaliar o efeito das políticas governamentais voltadas para as micro e pequenas empresas, principalmente aquelas direcionadas para a simplificação e a unificação do recolhimento de tributos e a desoneração da folha de pagamentos, podem fornecer subsídios para futuras pesquisas relacionadas aos regimes tributários implementados em empresas e auxiliar gestores, agentes econômicos, acadêmicos, governo, profissionais da área em processos de planejamento e tomada de decisões nesse campo. Além disso, destaca-se o fato da aplicação dessas políticas em empresas que desempenham um importante papel socioeconômico no cenário nacional.

Assim, considerando o processo de estímulo ao crescimento e desenvolvimento das microempresas e empresas de pequeno porte através da evolução das políticas públicas voltadas para esse segmento, uma questão é levantada: a política fiscal aplicada às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte limitou ou estimulou o desenvolvimento econômico e financeiro deste segmento? Dessa forma, o objetivo geral desse estudo consiste em identificar os limites e potencialidades das políticas fiscais no desenvolvimento econômico e financeiro das microempresas e empresas de pequeno porte.

Especificamente, pretende-se:

- a) Analisar a evolução e alterações ocorridas relacionadas aos aspectos legais, econômicos e financeiros para as microempresas e empresas de pequeno porte;
- b) Identificar e analisar as potencialidades da legislação aplicada no estímulo ao desenvolvimento das empresas;
- c) Identificar e analisar as alterações tributárias e suas limitações nas relações comerciais e operacionais das empresas.

2. REFERÊNCIAL TEÓRICO

2.1. Teoria da Tributação

2.1.1. As funções de Governo e os Princípios da Teoria da Tributação

A tributação nasce para prover o bem-comum pela necessidade do homem de associar-se e criar vida política, e decorre da disposição do homem viver em Estado. Dentre os maiores poderes concedidos pela sociedade ao Estado, está o poder de tributar. A tributação está inserida no núcleo do contrato social estabelecido pelos cidadãos entre si para que se alcance o bem-comum (VIOL, 2017, p.1).

É justamente por referir-se à construção do bem-comum que se dá à tributação o poder de restringir a capacidade econômica individual para criar capacidade econômica social. Isto é, o poder de tributar justifica-se dentro do conceito de que o bem da coletividade tem preferência a interesses individuais, especialmente porque, na falta do Estado, não haveria garantia nem mesmo à propriedade privada e à preservação da vida (VIOL, 2017, p.1).

Para tanto o governo utiliza instrumentos como tributos e renúncias fiscais para promover a oferta de serviços de consumo coletivo como educação, segurança, saúde, lazer, saneamento, transporte ou tudo aquilo que pode contribuir para o bem-estar social. Assim, para garantir o bem-estar social do cidadão e regular a economia, o Estado tem como objetivo primordial corrigir as falhas de mercado e as distorções distributivas, visando manter a estabilidade, melhorar a distribuição de renda e alocar os recursos com maior eficiência (CAVALCANTI, 2006, p.8).

Dessa forma, reconhecendo a importância da intervenção do governo na economia, por meio de suas ações através da política fiscal abrange-se três funções básicas: função alocativa que se refere ao fornecimento de bens públicos; função distributiva que está associada à redistribuição de renda através da tributação; e função estabilizadora que visa influenciar a política econômica para atingir certo nível de emprego, estabilidade dos preços e taxa de crescimento econômico (LUKIC, 2012).

A função alocativa está relacionada ao fornecimento de bens públicos a população. Os bens públicos, como aponta os autores Giambiagi e Além (2001), não podem ser oferecidos de forma homogênea com as necessidades dos indivíduos através do mercado. “O fato dos bens públicos estarem disponíveis para todos os consumidores faz com que não haja pagamentos voluntários aos fornecedores desses bens” (GIAMBIAGI; ALÉM, 2000, p.32).

Para Silva et. al. (2012) a função alocativa do Estado decorre da necessidade de corrigir as falhas de mercado, que impedem a maximização da eficiência na alocação de recursos. Para o governo, esta função é considerada como “ajustamento na alocação de recursos que seriam requeridos sempre que não fossem encontradas condições que assegurassem maior eficiência na utilização dos recursos disponíveis na economia mediante o funcionamento de determinação dos preços no mercado” (REZENDE, 2012, p. 18).

Assim torna-se necessário a intervenção do governo para garantir o fornecimento dos bens públicos. O governo poderá determinar o tipo e a quantidade de bens e serviços públicos a serem ofertados e calcular o nível de contribuição de cada consumidor (GIAMBIAGI; ALÉM, 2000).

Através de ferramentas, por exemplo, tributos e renúncias fiscais, o Estado oferta serviços de consumo coletivo como educação, segurança, saúde, lazer, saneamento, habitação, transporte e dentre outros serviços que possam contribuir para o bem-comum da população. Assim, a função alocativa pode ser resumida como a forma do Estado promover e influenciar o direcionamento dos fatores produtivos (capital, mão de obra e recursos naturais) com a finalidade de produzir um conjunto de bens e serviços que constituem certa parcela da renda nacional (SILVA et. al., 2012).

Já a função distributiva, segundo Silva et. al. (2012), diz respeito à distribuição de renda justa pela sociedade. Cabe ao governo realizar alguns ajustes distributivos para promover uma distribuição considerada justa pela sociedade. Para promover esta função, o governo utiliza das seguintes ferramentas de tributação: transferências, impostos e subsídios. Dessa forma o governo, ao arrecadar por meio destes tributos, proporciona a redução da renda de classes sociais com maior poder aquisitivo para repassar para aqueles de menor poder econômico. Exemplo dessa ação é o financiamento de programas voltados para a parcela da população de baixa renda, como a construção de moradias populares (GIAMBIAGI; ALÉM, 2000).

De acordo com Matias-Pereira (2012), quando a distribuição de renda gerada pela população de um país não pode ser considerada justa, do ponto de vista social, pode existir neste momento a interferência do governo. Um dos processos mais utilizados pelo governo

para realizar a distribuição da renda é o Sistema tributário e a política de gastos governamentais.

De um lado, introduzindo maior progressividade nos tributos, de forma a impor um ônus relativamente maior sobre indivíduos de nível de renda elevada, e, de outro, ampliando despesas de transferências que beneficiam direta e indiretamente (mediante manutenção de serviços gratuitos- Educação e Saúde, por exemplo) as classes de renda mais baixa (REZENDE, 2012, p. 20).

A função estabilizadora tem como objetivo o uso da política econômica visando alto nível de emprego, a estabilidade dos preços e a obtenção de uma taxa apropriada de crescimento econômico (SILVA et. al. 2012). A preocupação fundamental da manutenção da estabilidade econômica consiste em controlar o nível agregado de demanda, como propósito de atenuar o impacto social e econômico de crises de inflação ou depressão (REZENDE, 2012, p.20). De acordo com Viol¹ (2017), os impostos têm finalidade estabilizadora macroeconômica de longo-prazo, pois ajudam a controlar o nível da demanda agregada, compensando os naturais ciclos econômicos e as pressões inflacionárias. A função estabilizadora se justifica porque nem sempre os mecanismos de mercado são capazes de assegurar a estabilidade (CAVALCANTI, 2006, p.10).

A função estabilizadora do estado tem dois mecanismos de intervenção: a política fiscal e a política monetária. “A política fiscal pode se manifestar diretamente, através da variação dos gastos públicos em consumo e investimento, ou indiretamente pela redução das alíquotas de impostos que eleva a renda disponível no setor privado” (GIAMBIAGI; ALÉM, 2000, p. 15). Assim, tornar-se importante o entendimento do conceito da política fiscal orientada para política tributária “que materializa na captação de recursos, para atendimento das funções da administração pública por meio de suas distintas esferas (União, Estado e Distrito Federal e Municípios)” (MATIAS-PEREIRA, 2012, p. 122).

Portanto, essas três funções orientam e representam a atuação do Estado e as políticas públicas, para que haja o desenvolvimento de determinados setores da economia, com o intuito de maximizar o bem-estar da população (SILVA et. al., 2012).

¹ VIOL, Andréa Lemgruber. A Finalidade da Tributação e sua Difusão a Sociedade. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>>. Acesso em 20 de maio de 2017.

O governo, para cumprir com as três funções citadas anteriormente neste capítulo, necessita gerar recursos, sendo que a principal fonte de recursos do setor público é arrecadação tributária. Dessa forma, torna-se relevante o conhecimento de princípios da Teoria da Tributação para se aproximar de um “sistema tributário ideal”, a saber: a equidade que se caracteriza pela distribuição do ônus tributário de forma equitativa entre os diversos indivíduos de uma sociedade; a progressividade, ou seja, tributar mais quem tem uma renda mais alta; a neutralidade, os impostos devem ser tais que minimizem os possíveis impactos negativos da tributação sobre a eficiência econômica; e a simplicidade, quando o sistema tributário é de fácil compreensão para o contribuinte e de fácil arrecadação para o governo (GIAMBIAGI; ALÉM, 2000).

No princípio da equidade traz a ideia de que a distribuição da carga tributária deve ser igualitária entre os indivíduos. Este princípio é dividido em equidade horizontal, que trata de forma semelhante os indivíduos considerados iguais, e em equidade vertical, que trata de forma diferenciada os indivíduos considerados desiguais (PAZ, 2008).

O tratamento diferenciado tratado pela equidade vertical é aplicado com base no princípio do benefício ou princípio da capacidade de pagamento. Segundo o princípio do benefício, cada indivíduo deveria contribuir com uma quantia proporcional aos benefícios gerados pelo consumo do bem público (GIAMBIAGI; ALÉM, 2000). Pelo princípio da capacidade de pagamento, o ônus tributário deve ser atribuído aos indivíduos de acordo com a capacidade de pagamento de cada um (PAZ, 2008, p.8).

No princípio da progressividade, deve tributar mais quem tem uma renda alta, isto é, quem recebe mais renda deve pagar mais imposto em relação as pessoas que tem menor renda. Assim quando a renda aumenta a alíquota de tributação se elevará (GIAMBIAGI; ALÉM, 2000).

Conceitua-se princípio de neutralidade em que os tributos minimizem os possíveis efeitos negativos da tributação sobre a eficiência econômica. O sistema tributário deve ter como objetivo o mínimo possível de interferência na alocação de recursos na economia (PAZ, 2008).

Por fim o princípio da simplicidade estabelece que o sistema tributário deve ser de fácil entendimento para o contribuinte e simplificado na arrecadação de tributos para o governo (GIAMBIAGI; ALÉM, 2000).

2.1.2. As fontes de recursos de financiamento do Governo

É sabido que o Estado desenvolve suas inúmeras competências quase que exclusivamente por meio do emprego de dinheiro (MARTINS, 2011). Cabe a cada ente federado a responsabilidade de realizar ou prover serviços ou bens públicos essenciais demandados pelos indivíduos. Para atingir esse objetivo, os entes União, Estados e Distrito Federal e Municípios necessitam de recursos financeiros que se fazem pela captação de impostos transferidos pelas empresas e consumidores finais, a fim de atender ao funcionamento das atividades estatais e ao bem comum da população (GIAMBIAGI; ALÉM, 2000).

O tributo é principal fonte de financiamento do governo, pois é através do tributo que o governo garante à população as três funções de governo: alocativa, distributiva e estabilizadora. O tributo está presente na forma de financiamento como principal fonte do governo de alocar recursos, através da arrecadação de impostos federais, estaduais e municipais, contribuições de melhorias e empréstimos compulsórios (MARTINS, 2011). O poder de tributar do Estado é atribuído inerente sendo essencial à sua soberania. É esse poder que garante ao Estado viabilizar sua estrutura organizacional interna e sua independência externa (CAVALCANTI, 2006, p.13).

Segundo Viol (2017, p.2), a finalidade primordial da tributação é o financiamento do Estado, pois sem recursos o Estado não pode exercer suas atribuições mínimas. É nesse sentido que ela dá vida ao ente público e estabelece uma relação clara entre governante e governados. Os objetivos da tributação podem ser descritos em termos gerais e específicos.

Nos termos gerais os objetivos da tributação são receita, regulamentação e controle, e nos termos específicos os objetivos da tributação visam restringir o consumo, redistribuir os recursos, proporcionar um fluxo de receita para o governo e fornecer incentivos fiscais que venham alterar o comportamento e, com isso, facilitar o crescimento social e econômico (BRUNOZI JUNIOR, 2010, p. 11).

O tributo também está presente na forma de financiamento do endividamento do governo, pois a dívida nada mais é do que transferir o pagamento dos impostos atuais para as gerações futuras. A participação do Governo no mercado financeiro, através da oferta de

títulos públicos para serem adquiridos pelas demandas de mercado são também uma forma do governo captar recursos para cofres e gerar bens e serviços para a população (MARTINS, 2011).

Outra fonte de financiamento de recursos do governo é a exploração patrimonial, pois comportam função patrimonial ou financeira. A expropriação patrimonial se destina a assegurar rendas ao Estado, em oposição aos demais bens públicos, que são afetados a uma destinação de interesse geral (MARTINS, 2011).

Como fonte de financiamento para as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, o governo traz como instrumento ao estímulo do desenvolvimento econômico e financeiro deste segmento os bancos de desenvolvimento de apoio ao crédito das ME e EPP, sendo eles: Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES), Caixa Econômica Federal e Banco do Brasil. O BNDES tem atuado significativamente como instrumento de políticas públicas voltado ao desenvolvimento das Micro e Pequenas Empresas.

O Poder Executivo federal proporá, sempre que necessário, medidas no sentido de melhorar o acesso das microempresas e empresas de pequeno porte aos mercados de crédito e de capitais, objetivando a redução do custo de transação, a elevação da eficiência alocativa, o incentivo ao ambiente concorrencial e a qualidade do conjunto informacional, em especial o acesso e portabilidade das informações cadastrais relativas ao crédito (Art. 57. Lei complementar 123/2006).

2.1.3. Federalismo Fiscal

O governo tem um grande papel na sociedade como agente regulador interferindo nas atividades econômicas, política e social, por meio de diferentes políticas na promoção do desenvolvimento, redistribuição da renda, na estabilização da economia e na produção e fornecimento bens e serviços públicos (MATIAS-PEREIRA, 2012).

Entretanto, no Brasil há desigualdades econômicas e sociais entre os entes federativos o que torna “um problema complicado no esforço de atribuir provisão de diferentes bens públicos, se considerarem, entres outras variáveis, as externalidades inter jurisdicionais” (MATIAS-PEREIRA, 2012, p. 114).

Para reduzir as desigualdades, conforme aponta a Teoria do Federalismo Fiscal que visa uma estrutura ótima, os governantes criam mecanismos compensatórios como, por exemplo, transferências intergovernamentais. Vale ressaltar a importância das transferências no financiamento das despesas dos entes subnacionais. “Essas transferências criam

mecanismos de responsabilização e incentivos que afetam o desempenho fiscal, a prestação de contas dos governantes aos cidadãos e a eficiência e a equidade no acesso aos serviços públicos” (DUARTE et. al., 2011, p.170).

Um dos principais objetivos do processo do federalismo está na busca pela alocação dos recursos mais eficiente, isto é, determinar qual esfera do governo pode administrar de forma mais eficiente os impostos, os gastos, as transferências, a regulação e demais funções públicas (BRUNOZI JUNIOR, 2010).

Abrucio e Franzese (2007, p.2) conceituam o federalismo como “um acordo capaz de estabelecer um compartilhamento da soberania territorial, fazendo com que coexistam, dentro de uma mesma nação, diferentes entes autônomos e cujas relações são mais contratuais do que hierárquicas”. Tem como objetivo compartilhar a autonomia com interdependência entre os entes, corroborando numa divisão de funções e poderes entre os níveis de governo.

Já o Federalismo Fiscal ou Pacto Federativo, nascido na CF/88, é compreendido por Souza (2014) como a distribuição de competências em relação à política fiscal, isto é, poder para auferir receitas e efetuar gastos que serão realizados pelos agentes públicos.

O Pacto Federativo ou Federalismo Fiscal está previsto na CF/88 dos artigos 145 a 162, que define as competências dos entes federados, limitações, responsabilidades pelos tributos e serviços que cada ente deva executar. Segundo Bragaia, Santos e Ferreira (2015), o federalismo fiscal está vinculado aos mecanismos de partilha da receita dos tributos arrecadados entre os membros federados, por exemplo, as transferências intergovernamentais tais como: Fundo de Participação dos Estados (FPE) e Fundo de Participação dos Municípios (FPM).

Segundo Brito e Penha (2012), o equilíbrio financeiro entre os entes federados é crucial para um bom funcionamento do federalismo fiscal. O equilíbrio passa a ser fundamental para manutenção do federalismo fiscal e melhoria do bem-estar social por meio da redução de instabilidades socioeconômicas e migratórias.

Rezende (2012) ressalta que o equilíbrio entre os entes é um desafio que o federalismo tende a alcançar, pois é necessário haver um “melhor equilíbrio entre receitas próprias e transferências, acompanhadas da recomposição de instrumentos tributários e financeiros,

capazes de impulsionar os investimentos indispensáveis ao desenvolvimento das regiões mais atrasadas” (REZENDE, 2012, p. 341).

De acordo com Rezende (2012, p. 341) o federalismo fiscal apresenta três desafios, a saber:

- a) **Desafio do equilíbrio:** melhor equilíbrio entre receitas próprias e transferências, acompanhadas da recomposição de instrumentos tributários e financeiros capazes de impulsionar os investimentos indispensáveis ao desenvolvimento das regiões mais atrasadas, constitui uma exigência que precisa ser satisfeita;
- b) **Desafio da eficiência:** O reequilíbrio de fontes orçamentárias não é apenas exigência indispensável ao avanço de propostas de descentralização das responsabilidades públicas na federação brasileira é indispensável a maior eficiência do gasto;
- c) **Desafio da responsabilidade:** O contribuinte responsável requer um governo mais que responsável. A responsabilidade do governo está em prover os serviços dele demandados pela coletividade ao menor custo possível para os padrões de qualidade exigidos. A responsabilidade do contribuinte consiste em cumprir com as obrigações tributárias decorrentes do financiamento dos serviços prestados pelo governo em resposta às demandas da coletividade (REZENDE, 2012, p. 341).

As políticas públicas orientadas para as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte com o objetivo de potencializar e contribuir para o desenvolvimento econômico e social deste segmento, vem atuando como instrumento que reduza as desigualdades sociais, econômicas e financeiras. As pequenas empresas estão expostas, além da natural competição horizontal com empresas de mesmo porte, à dura e, por vezes, desigual competição vertical, com empresas já estabelecidas e que contam com estruturas que lhes permitem obter significativa economia de escala. Os regimes tributários favorecidos podem reduzir este diferencial competitivo entre as pequenas empresas e as grandes empresas (BRASIL; RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2015).

2.2. Sistema Tributário Nacional

O art. 97 do Código Tributário Nacional (CTN) determina que apenas a lei pode estabelecer a instituição de tributos ou a sua extinção; a majoração de tributos ou a sua redução; a definição do fato gerador da obrigação tributária principal; a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo; a combinação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos ou para outras infrações nela definidas e as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários ou de dispensa ou redução de penalidades.

De acordo art. 3º do referido Código, tributo é “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Oliveira et. al. (2014, p. 5) traz seu entendimento sobre o conceito de tributo nas seguintes características:

- a) Prestação pecuniária: significa que o tributo deve ser pago em unidades de moeda corrente, inexistindo o pagamento in natura ou in labore, ou seja, o que é pago em bens ou em trabalho ou prestação de serviço;
- b) Compulsória: obrigação independente da vontade do contribuinte;
- c) Em moeda ou cujo valor se possa exprimir: os tributos são expressos em moeda corrente nacional ou por meio de indexadores;
- d) Que não constitua sanção de ato ilícito: as penalidades pecuniárias ou multas não se incluem no conceito de tributo, assim o pagamento de tributo não decorre de infração de determinada norma ou descumprimento da lei;
- e) Instituída em lei: só existe a obrigação de pagamento de tributo se uma norma jurídica com força de lei estabelecer essa obrigação;
- f) Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada: a autoridade não possui liberdade para escolher a melhor oportunidade de cobrar o tributo, a lei já estabelece todos os passos a serem seguidos.

Já para Fabretti (2009), tributo se resume sempre como um pagamento compulsório em moeda. De acordo com art. 5º do CTN, os tributos são classificados como impostos, taxas e contribuições de melhorias. Oliveira et. al. (2014) complementa que estes tributos são espécies que estão estruturadas no CTN de forma a permitir o Estado a sua cobrança.

Os impostos decorrem de situação geradora independente de qualquer contraprestação do estado em favor do contribuinte (OLIVEIRA et. al., 2014). Para Fabretti (2009) é aquele que, uma vez instituído por lei, é devido independentemente de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte, isto é, não possui uma finalidade uma vez arrecadado. Por exemplo, auferir renda (fato gerador do imposto sobre a renda) é uma situação vinculada ao contribuinte e não ao Estado. Da mesma forma, prestar serviços (fato gerador do Imposto sobre Serviços), importar mercadorias (fato gerador do Imposto de Importação), etc. (LUKIC, 2012,p.19). Assim, vale ressaltar que os impostos possuem caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, isto é, a tributação deverá ser feita de acordo com a capacidade contributiva e econômica de cada contribuinte, tributando-se de acordo com o que cada um pode e deve pagar (LUKIC, 2012).

Ao contrário dos impostos, as taxas são tributos que tem como fato gerador uma atividade estatal específica diretamente vinculada ao contribuinte (LUCKI, 2012). As taxas estão vinculadas à utilização efetiva ou potencial por parte do contribuinte de serviços públicos específicos e divisíveis (OLIVEIRA et. al., 2014). Como dispõem os art. 77 e 78 do CTN, às taxas cobradas pelos entes no âmbito de suas respectivas atribuições têm como fato gerador o exercício regular do poder de policial ou a utilização efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível.

As contribuições de melhoria são cobradas dado o benefício trazido aos contribuintes por obras públicas (OLIVEIRA et. al., 2014, p.5). No art. 81 do CTN, a contribuição de melhoria cobrada pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios foi instituída para o custo de obras públicas que decorram de valorização imobiliária. Dessa maneira, a contribuição de melhoria é um tributo, assim como as taxas, vinculado, ou seja, tem um fato gerador relacionado a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Trata-se de um tributo de competência comum, podendo ser instituído pelo ente que realizou a obra da qual decorreu a valorização imobiliária (LUKIC, 2012, p.21).

Os tributos possuem duas finalidades importantes dentro do governo sendo classificados em Tributos Fiscais e Tributos Extrafiscais. Os tributos fiscais são aqueles que tem a finalidade de arrecadar valores para a manutenção do Estado. São tributos “baseados na capacidade contributiva dos contribuintes, retiram dinheiro destes, que é destinado ao caixa do Estado para o pagamento de despesa em geral” (HACK, 2008, p. 17), são exemplos de tributos fiscais: imposto de renda (IR), ICMS, ISSQN, IPTU, dentre outros.

A intenção do tributo chamado extrafiscal é a realização de uma política pública ou obtenção de um resultado pretendido pelo Estado, isto é, o Estado tem o objetivo de interferir na economia, incentivando ou desestimulando determinadas atividades. Assim, o Estado pode estimular ou desestimular condutas por meio da cobrança ou não do tributo (HACK, 2008, p.18). Por exemplo, pretende-se estimular a industrialização de determinada região do país. Para isso, o Estado pode diminuir o valor dos tributos sobre os bens produzidos naquela região, tornando-os mais competitivos.

Os tributos podem ser classificados em tributos diretos e tributos indiretos. Tributos diretos são aqueles que oneram o contribuinte que esta direta e pessoalmente ligada ao fato

gerador (FABRETTI, 2009). O tributo é direto quando em uma só pessoa reúnem as condições de fato (aquele que arca com ônus representado pelo tributo) e de direito (aquele que é responsável pelo cumprimento de todas as obrigações tributárias previstas na legislação) (OLIVEIRA et. al., 2014, p.9). É caracterizado por incidir de acordo com a capacidade de pagamento de cada contribuinte (CAVALCANTI, 2006). Enfim, são os tributos que não admitem repassar o ônus tributário a terceiros; a responsabilidade de recolhimento e pagamento cabem a mesma pessoa (LUCKI, 2012).

Tributos indiretos são aqueles que a cada etapa econômica são repassados para o preço do produto/mercadoria/serviço, isto é, o ônus do tributo é transferido para o consumidor final, embutindo-se no preço da venda ou do serviço (FABRETTI, 2009, p.161). São aqueles em que o contribuinte legal apenas recolhe o valor exigido na apuração que é suportada, de fato, pelo consumidor final (OLIVEIRA et. al., 2014, p.10).

As bases de incidência dos tributos são renda, patrimônio e consumo. Os tributos diretos são os tributos que incidem sobre a renda e o patrimônio das pessoas físicas ou jurídicas, enquanto que os tributos indiretos são representados pelos impostos sobre consumo.

2.2.1. Competência Tributária

Com a Constituição Federal de 1988 (CF/88) os entes Municipais, Estaduais e Distrito Federal dispuseram de autonomia tributária para instituir tributos de acordo com as competências atribuídas a cada um desses entes. Assim, a competência tributária prevista nos artigos 153 a 156 da CF/88 de cada ente ficou estabelecida conforme disposto no Quadro 1.

Quadro 1- Classificação dos tributos diretos e indiretos quanto a categoria e competência tributária

| Categoria | Competência Tributária | Imposto/Contribuições |
|-----------------------|-------------------------------|---|
| Comércio Exterior | União | Imposto sobre Importação (II) |
| | | Impostos Sobre Exportação (IE) |
| Contribuições Sociais | União | Financiamento da Seguridade Social (COFINS) |
| | | Programa de Integração Social (PIS) |
| | | Contribuição Social Sobre Lucro Líquido (CSLL) |
| Produção e Circulação | União | Impostos Sobre Produtos Industrializados (IPI) |
| | | Impostos Sobre Operações Financeiras (IOF) |
| | Estados e Distrito Federal | Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) |
| | Municípios | Imposto Sobre Serviço de qualquer natureza (ISSQN) |
| Patrimônio e Renda | União | Imposto Sobre a Renda (IR) |
| | | Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) |
| | Estados e Distrito Federal | Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) |
| | Municípios | Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) |
| | | Imposto sobre Transmissão Inter Vivos (ITBI) |

Fonte: adaptado de Oliveira (2005, p.60) e CF/88.

2.2.2. Tributação sobre renda, patrimônio, consumo e trabalho

O Imposto de Renda (IR) que “incide todas as remunerações geradoras no sistema econômico, ou seja, salários, lucros, juros, dividendos e aluguéis” (GIAMBIAGI, 2000, p. 44) classifica-se como tributo direto sobre a renda das pessoas jurídicas e físicas.

A Tributação direta do imposto sobre o patrimônio “pode ser cobrado regularmente em função do simples ato de posse dos ativos” (GIAMBIAGI, 2000, p. 44). Os tributos diretos sobre patrimônio de competência dos Estados e Municípios são respectivamente, Impostos sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA); Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e Imposto sobre Transmissão Inter Vivos (ITBI).

Os impostos IR, IPTU e ITBI apresentam como característica o princípio da progressividade que buscar cobrar mais imposto dos indivíduos que possuem maior renda ou maior imóvel. Por outro lado, é falho. O IRPJ, ao inibir a produção, tende a causar perda de competitividade do produto nacional frente ao produto importado. O IPTU quando cobrado do inquilino de um imóvel ou de estabelecimento comercial (MATIAS-PEREIRA, 2012).

Na tributação indireta sobre consumo e produção incide o Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) de competência da União, o Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) de competência dos Estados, e o Imposto Sobre Serviço de qualquer natureza (ISSQN) de competência dos Municípios. Observa-se que estes tributos atendem ao princípio de equidade em que cada indivíduo deve contribuir com uma quantia justa e igualitária, ao princípio da neutralidade no qual a tributação não deve desestimular o consumo, produção e investimento, e ao princípio da simplicidade pelo qual a cobrança do Estado e o entendimento dos indivíduos devem ser de forma simples para ambos (MATIAS-PEREIRA, 2012).

Impostos indiretos são reconhecidamente regressivos, porque sua incidência não tem como referência a renda do consumidor, mas apenas o consumo, não diferenciando, portanto, diferentes níveis de poder aquisitivo entre os consumidores (OLIVEIRA; BIASOTO JUNIOR, 2015). Ou seja, embora as famílias com mais alta renda consumam mais e, portanto, paguem mais impostos indiretos em valores absolutos, a relação entre esse montante pago e a renda total (valores relativos) tende a ser mais alta para famílias com baixa renda (MARTINS, 2011).

As contribuições sociais de competência da União incidem sobre o trabalho, sendo elas: Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Programa de Integração Social (PIS), Folha de Pagamento INSS, Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS) e outras contribuições. A Seguridade Social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinado a assegurar o direito relativo à saúde, à previdência e à assistência social (art.1º, LEI Nº 8.212/1991).

Em se tratando do sistema tributário brasileiro, nota-se que a maior parte da arrecadação tributária incide sobre os tributos indiretos de consumo. Desta forma, oneram o consumo de mercadorias e serviços ao incidir sobre insumos de produção, vendas,

comercialização, industrialização e serviços. Simultaneamente a estes tributos, observa-se a incidência das contribuições sociais sobre o consumo (MARTINS, 2011). Como é o caso, por exemplo, de regime de tributação especial Simples Nacional instituído pela União. O Simples Nacional é a unificação dos impostos federais, estaduais e municipais, classificados como tributos indiretos. Foi criado de modo a simplificar a forma de tributação das empresas classificadas como microempresas e empresas de pequeno porte. No entanto, observa-se complexidades na legislação que comprometem o desenvolvimento econômico e financeiro das empresas na forma de tributação sobre faturamento, impactando os custos deste segmento, no que tange ao consumo e folha de pagamento.

2.3 Regimes de Tributação

2.3.1 Lucro Real

Define Regime de Tributação Lucro Real como lucro líquido do período apurado na escrituração comercial, denominado lucro contábil, ajustado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas pela legislação do Imposto de Renda (OLIVEIRA et. al., 2014, p. 189). As pessoas jurídicas obrigadas a optarem pela modalidade de tributação do lucro são aquelas que tenham auferido receita bruta anual superior a R\$ 78.000.000,00 ou de R\$ 6.500.000,00 multiplicado pelo número de meses de atividades no período quando inferior a 12 meses (IN RFB 1700/2017).

2.3.2 Lucro Presumido

O regime de tributação lucro presumido é uma forma simplificada de apuração da base de cálculo dos tributos com IRPJ e CSLL, restrita às pessoas jurídicas que não estão obrigadas a apuração do Lucro Real (OLIVEIRA et. al., 2014). A base de cálculo do lucro presumido será determinada mediante aplicação de alíquotas de presunção sobre a receita bruta que varia de acordo com a atividade da empresa, deduzidas as devoluções e vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos. Poderá optar pelo lucro Presumido as pessoas jurídicas que auferirem receita bruta no ano calendário inferior a R\$ 78.000.000,00 (art. 215, IN RFB 1700/2017).

2.3.3 Lucro Arbitrado

O lucro arbitrado é utilizado pela autoridade tributária para determinação da base de cálculo do IRPJ e CSLL devido pela pessoa jurídica, quando esta deixar de cumprir as

obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido, ou se recusar a fornecer os livros e documentos contábeis e fiscais solicitados em um processo de fiscalização (OLIVEIRA et. al., 2014). A determinação do lucro arbitrado, quando conhecida a receita bruta, será mediante a aplicação dos percentuais estabelecidos no § 4º sobre a receita bruta definida pelo art. 26, de cada atividade, auferida em cada período de apuração trimestral e deduzidas as devoluções e vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos (art. 227, IN RFB 1700/2017).

2.3.4 Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – Simples Nacional²

O Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional - foi instituído no art. 12 da Lei complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006 e alterado pelas seguintes Leis: Lei complementar nº 127, de 14 de agosto de 2007; Lei complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008; Lei complementar nº 133, de 28 de dezembro de 2009; Lei complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011, Lei complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014; Lei complementar nº 154, de 18 de abril de 2016 e Lei complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016, com vigência a partir de janeiro de 2018.

Conforme aponta o artigo 13 da LC123/2006, o Simples Nacional constitui no recolhimento mensal, em guia única, dos seguintes impostos e contribuições: IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS, ICMS, ISSQN e Contribuição Patronal Previdenciária CPP para seguridade social a cargo da pessoa jurídica. Para os demais impostos e contribuições a legislação se aplica igualmente as demais pessoas jurídicas.

Para efeito de enquadramento no Simples nacional, considera-se a ME e a EPP que tenha receita bruta no ano calendário anterior ao da opção compreendendo os seguintes limites: empresa enquadrada como ME que aufera receita anual inferior ou igual a R\$ 360.000,00; e empresa enquadrada como EPP que aufera receita anual superior a R\$ 360.000,00 e inferior ou igual R\$ 4.800.000,00. Para efeitos de recolhimento do ICMS e ISS no Simples Nacional, o limite máximo de receita bruta será de R\$ 3.600.000,00 (efeitos a partir de janeiro de 2018).

² Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006.

A base de cálculo deste imposto unificado é realizada por meio da aplicação de uma alíquota sobre a receita bruta auferida pelo contribuinte. As alíquotas estão relacionadas em tabelas que contêm anexos diferenciados por tipos de atividades e apresentam um escalonamento segundo faixas de receitas existentes nos anexos de I a VI. (Lei Complementar 123/2006).

Alterada pela LC 155/2016 (vigência em janeiro de 2018), a forma de cálculo e alíquota do valor devido mensal serão determinados pela aplicação das alíquotas efetivas, calculadas a partir das alíquotas nominais constantes das tabelas dos Anexos I a V da LC 155/2016 sobre a receita bruta. A fórmula da alíquota efetiva é a seguinte:

$$\text{Alíquota Efetiva} = \frac{\text{RBT12} \times \text{Aliq} - \text{PD}}{\text{RBT12}}$$

Em que:

RBT12: é a receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao período de apuração;

Aliq: refere-se a alíquota nominal constante dos Anexos I a V desta Lei Complementar;

PD: é a parcela a deduzir constante dos Anexos I a V desta Lei Complementar.

De acordo com a Lei complementar 155/2016 as tabelas dos anexos foram reduzidas de 6 para 5 e diversas atividades do anexo IV, V e VI foram revogadas para o Anexo III, constituindo-se o anexo com maior número de atividades de prestação de serviços. O Anexo V contemplou as demais atividades prestadoras de serviços regulamentadoras e intelectuais. Outro fator importante é a redução das faixas de receitas brutas a partir de janeiro de 2018, reduzindo de 20 faixas para 6 faixas de receitas brutas em cada tipo de atividade: comércio, indústria e serviço.

Segundo a Receita Federal (2015), o Simples Nacional é considerado um gasto tributário, porque possui carga tributária reduzida, uma vez que, as alíquotas no regime especial geram arrecadação inferior que nos Regimes Lucro Real e Lucro Presumido.

3. METODOLOGIA

3.1. Classificação da Pesquisa

O tipo de pesquisa se classifica como descritiva analítica, dado que tem por finalidade identificar os limites e potencialidades das políticas fiscais no desenvolvimento econômico e financeiro das microempresas e empresas de pequeno porte no período de 1984 a 2016. Segundo Marconi e Lakatos (2011), a pesquisa descritiva analisa e interpreta fenômenos atuais objetivando o seu funcionamento no presente. Sampiere (2006, p.102) ressalta que este tipo de pesquisa busca especificar propriedades e características importantes de qualquer fenômeno que se analise.

Esta pesquisa se caracteriza com uma abordagem qualitativa, pois objetivou identificar os limites e potencialidades das políticas fiscais no desenvolvimento econômico e financeiro das microempresas e empresas de pequeno porte. De acordo com Oliveira (1997), a abordagem qualitativa visa analisar a interação entre variáveis, compreender e classificar determinados processos. Para Vieira (2009, p. 15) a pesquisa qualitativa “garante a riqueza dos dados, permite ver um fenômeno na sua totalidade, bem como facilita a exploração de contradições e paradoxos”.

3.2. Coleta de Dados

Para alcançar os objetivos, o estudo baseou-se na análise documental, sendo fundamental o ordenamento da política fiscal brasileira orientada para as microempresas e empresas de pequeno porte notadamente na Constituição Federal e Legislações. “A pesquisa documental é a fonte de coleta de dados que está restrita a documentos, escritos ou não” (MARCONI; LAKATOS, 2011, p. 48).

Também para cumprir os objetivos, a pesquisa bibliográfica permitiu a análise das limitações e potencialidades das políticas fiscais no desenvolvimento econômico e financeiro das micro e pequenas empresas, que se deu através de estudos que trata do objeto da pesquisa, consubstanciada em teses, monografias e artigos científicos. A pesquisa bibliográfica, “ou de fontes secundárias, abrange toda bibliografia já tornada pública em relação ao tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, teses, etc.” (MARCONI; LAKATOS, 2011, p. 57). Enfim, a pesquisa bibliográfica propicia ao

pesquisador a análise e interpretação do objeto do estudo sob novo olhar ou abordagem, chegando a novos resultados (MARCONI; LAKATOS, 2011).

As Leis aplicadas às microempresas e empresas de pequeno porte foram coletadas no site do Planalto e Receita Federal, abrangendo o período de 1984 a 2016 abordou-se as principais leis de impacto para as ME e EPPS. São elas: Lei 7.256, de 27 de novembro de 1984; Constituição da República Federativa do Brasil de 1988; Lei 8.864, de 28 de março de 1994; Lei 9.317, de 5 de dezembro de 1996; Lei 9.841, de 5 de outubro de 1999; Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006; Lei Complementar nº 127, de 14 de agosto de 2007; Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008; Lei Complementar nº 133, de 28 de dezembro de 2009; Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011; Lei Complementar nº 147, de 07 de agosto de 2014; Lei Complementar nº 154, de 18 de abril de 2016 e Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016.

A Análise dos dados foi realizada por meio da compreensão do texto legal, tendo em vista as características nucleares da ME e EPP. O autor contribuiu com sua experiência através da observação da realidade por meio da prática contábil ao longo dos anos, pois trabalha em escritório de contabilidade há 7 anos com empresas definidas pela legislação como Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

3.3. Análise e Tratamento dos dados

Como técnica de análise, foi utilizada a Análise de Conteúdo. A “análise de conteúdo é considerada uma técnica para o tratamento de dados que visa identificar o que está sendo dito a respeito de determinado tema” (VERGARA 2005, p. 15).

De acordo com Vergara (2005), a análise de conteúdo compreende três etapas básicas que serão tratadas nesta pesquisa:

- pré-análises: refere-se à seleção do material e a definição dos procedimentos a serem seguidos;
- exploração do material: diz respeito a implementação destes procedimentos;
- tratamento dos dados e interpretação: resultados da investigação.

Desse modo, adotando-se essas três etapas, o desenho da análise de conteúdo realizada neste estudo foi sintetizado no Quadro 2.

Quadro2. Desenho da Análise de Conteúdo

| ETAPAS | PROCEDIMENTOS |
|--------------------------------------|---|
| Pré-Análise | Etapa em que foram analisadas as legislações e Constituição Federal, no intuito de identificar as principais legislações que impactam as políticas públicas aplicadas às microempresas e empresas de pequeno porte sobre abordagem: limites e potencialidades da política fiscal aplicada no desenvolvimento econômico e financeiro das micro e pequenas empresas. |
| Exploração do Material | <p>A exploração do material foi realizada por meio da organização dos textos das legislações aplicadas às micro e pequenas empresas; textos bibliográficos e observação da realidade por meio experiência da prática trabalhando com empresas definidas pela legislação como microempresas e empresas de pequeno porte, delimitando como categorias para análise e interpretação as seguintes questões listadas abaixo:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Evolução Histórica da legislação da microempresa e empresa de pequeno porte em relação aos aspectos legais, econômicos e financeiros; - Potencialidades da legislação aplicada ao estímulo do desenvolvimento das empresas; - Alterações tributárias nas legislações das microempresas e empresas de pequeno porte e suas limitações nas relações comerciais e operacionais das empresas. |
| Tratamento dos dados e Interpretação | O tratamento dos dados foi realizado pela análise de cada categoria utilizando análise descritiva e interpretativa. Essas análises foram realizadas tendo por base o contexto das políticas públicas fiscais e tributárias, histórica, institucional, e os trabalhos principais que tratam do tema do estudo. |

Fonte: elaborado pelo autor.

No Quadro 3 são apresentadas a divisão e descrição das categorias da análise de conteúdo que serão apresentadas e discutidas nos resultados, sendo elas:

Na primeira categoria buscou analisar e descrever a evolução histórica microempresas e empresas de pequeno porte observando sua evolução perante as alterações da Legislação voltada para as ME e EPP e como estas reagem economicamente e financeiramente a estas alterações legais.

Na segunda categoria teve como objetivo identificar as potencialidades ou controvérsias das Legislações aplicadas as políticas públicas das microempresas e empresas de pequeno porte supracitadas 3.2. Procurou analisar como as legislações aplicadas influenciaram no estímulo do desenvolvimento econômico e financeiro da ME e EPP.

Na terceira categoria e última, teve como objetivo de identificar as limitações e restrições das legislações aplicadas as ME e EPP, conseqüentemente analisou as limitações identificadas nas Legislações nas relações comerciais e operacionais das micro e pequenas empresas no mercado.

Quadro3. Categorias de análise de conteúdo

| CATEGORIAS | DESCRIÇÃO |
|---|--|
| Evolução histórica da legislação da microempresa e empresa de pequeno porte em relação aos aspectos legais, econômicos e financeiros. | Tem o objetivo de analisar a evolução histórica e alterações ocorridas em relação aos aspectos legais, econômicos e financeiros para as microempresas e empresas de pequeno porte. |
| Potencialidades da legislação aplicada no estímulo do desenvolvimento das empresas. | Visa identificar e analisar as potencialidades e suas controvérsias da legislação aplicada ao estímulo no desenvolvimento das microempresas e empresas de pequeno de porte. |
| Alterações tributárias nas legislações das microempresas e empresas de pequeno porte e suas limitações nas relações comerciais e operacionais das empresas. | Visa identificar e analisar as limitações das legislações aplicadas às microempresas e empresas de pequeno porte nas relações comerciais e operacionais. |

Fonte: elaborada pelo autor.

4. RESULTADOS E DISCUSSÕES

4.1. Evolução Histórica da Legislação da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte em relação aos aspectos legais, econômicos e financeiros.

Na década de 80 as microempresas e empresas de pequeno porte foram visualizadas pelos representantes do poder executivo, legislativo e jurídico do Brasil como um elemento chave para o desenvolvimento econômico e social do país. Para impulsionar o desenvolvimento econômico, financeiro e social das empresas enquadradas como microempresas e empresas de pequeno porte, o governo federal, nos anos 80, criou políticas públicas que dirigiam a estas empresas um tratamento diferenciado, favorecido e simplificado, conforme evolução constante da Figura 1.

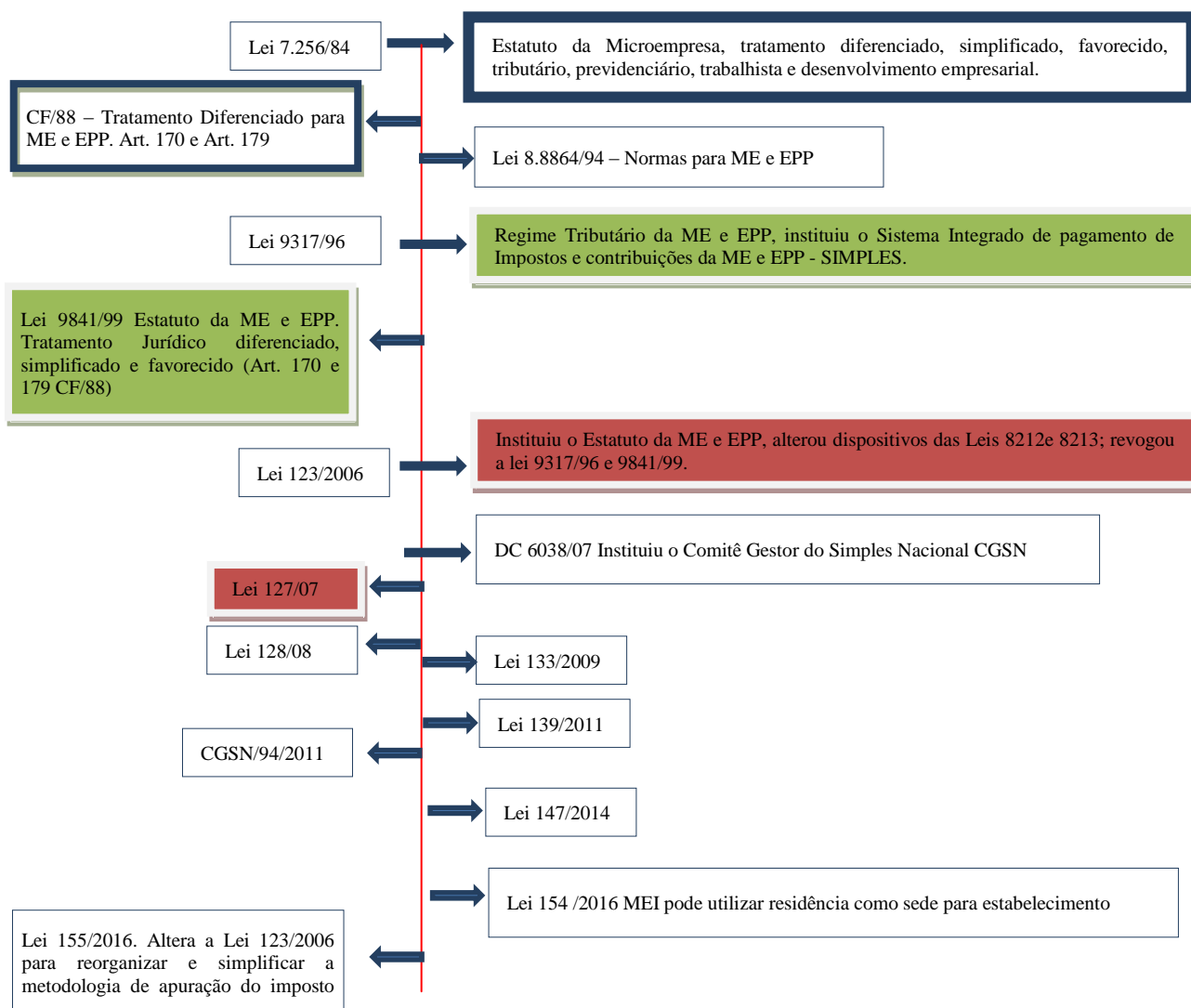


Figura 1. Evolução Histórica da Legislação da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte

Fonte: Elaborada pelo autor

O tratamento diferenciado dado às microempresas e as empresas de pequeno porte no Brasil iniciou com a Lei 7.256 de 27 de novembro de 1984 com a criação do Estatuto da Microempresa assegurando o tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, nos campos administrativos, tributário, previdenciário, trabalhista, creditício e de desenvolvimento empresarial.

A criação do Estatuto da Microempresa teve forte relevância legal para as microempresas, pois trouxe vários benefícios fiscais, previdenciários e trabalhistas como forma de incentivo ao crescimento das empresas e estímulo ao aumento de empregos no Brasil. Desta forma a Lei 7.256/84 definia a microempresa como a pessoa jurídica que apresentasse receita bruta anual igual ou inferior ao valor de Cr\$10.000,00 (dez mil cruzeiros).

Mas foi a lei federal 7.256, de 27 de novembro de 1984 que se notabilizou como o mais importante texto legislativo sobre o tema, no período anterior à Constituição de 1988. Esta lei ficou conhecida como “Estatuto da Microempresa”, expressão que continua designando uma parte das pessoas jurídicas protegidas pela Constituição de 1988. O estatuto dispunha sobre regimes especiais em diversas áreas, como nas obrigações acessórias, registros públicos e benefícios fiscais (KARKACHE, 2009, p. 23),

Com a criação do Estatuto da Microempresa as ME tinham isenção de IR, PIS, imposto de operações de créditos, câmbio e seguro ou relativos títulos ou valores, impostos sobre serviços de transportes e comunicações, imposto sobre extração e consumo de minério, e taxas federais vinculadas ao poder de polícia.

A microempresa estava isenta dos seguintes tributos:

- I. Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza;
- II. Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros ou relativas a títulos valores mobiliários;
- III. Imposto sobre serviços de transporte e comunicações;
- IV. Imposto sobre extração, a circulação, distribuição ou consumo de minerais do país;
- V. (VETADO);
- VI. Contribuições ao Programa de Integração Social – PIS, sem prejuízo dos direitos dos empregados ainda não inscritos, e ao fundo de Investimento Social (FINSOCIAL);
- VII. Taxas federais vinculadas exclusivamente ao exercício do poder de polícia, com exceção das taxas rodoviárias únicas e de controle metrológicos das contribuições devidas aos órgãos de fiscalização profissional (Art. 11, Lei 7.256/84)

Além da isenção dos impostos, a ME ficava dispensada do cumprimento das obrigações acessórias e da escrituração fiscal, com exceção do cadastramento da ME no órgão de registro.

A isenção referida no art. 11 abrange a dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias (art. 13, Lei 7.256/84).

Em relação ao regime previdenciário e trabalhista estabelecido na Lei 7.256/84, o poder Executivo instituiu procedimentos simplificados, que facilitassem o cumprimento da legislação trabalhista e previdenciária para as microempresas, eliminando exigências burocráticas e obrigações acessórias que sejam incompatíveis com o tratamento diferenciado e favorecido.

O Poder Executivo deverá estabelecer procedimentos simplificados, que facilitem o cumprimento da legislação trabalhista e previdenciária pelas microempresas, assim como para eliminar exigências burocráticas e obrigações acessórias que, mesmo previstas na legislação em vigor, sejam incompatíveis com o tratamento diferenciado e favorecido previsto nesta Lei (art. 18, Lei 7.256/84).

Após quatro anos da instituição do Estatuto da Microempresa instituído pela Lei 7.256/84, a Constituição Federal de 05 de outubro de 1988 veio reforçar, pelos artigos 170 inciso IX e 179, o tratamento jurídico diferenciado favorecido, simplificado e diferenciado no que tange as obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias para as Microempresas, assim como, nasce também, neste momento, a figura da Empresa de Pequeno Porte definida pelo artigo 179 da CF/88.

Tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constitui das sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País (art. 170, Inciso IX, CF/88).

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e as empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei (art. 179, CF/88).

No entanto, após seis anos da Constituição de 1988 e com base em seu artigo 179, surge a definição de empresa de pequeno porte estabelecida pela Lei 8.864, de 28 de março de 1994. A morosidade da definição da Empresa de Pequeno Porte retarda o crescimento econômico, financeiro e social das empresas definidas neste porte de forma a contribuir para o PIB do país e diminui o nível de desemprego, em 1994 as EPP passam a ser incentivadas ao crescimento devido ao tratamento simplificado em todos os campos assegurada pela lei.

Assim a Lei 8.864/94 traz as normas para microempresas e empresas de pequeno porte, assegurando o tratamento jurídico simplificado e favorecido nos campos administrativo, tributário, trabalhista, previdenciário e creditício.

Portanto a Lei 8.864/94 define microempresa como pessoa jurídica que aufera receita bruta anual igual ou inferior a CR\$250.000,00 (duzentas e cinquenta mil cruzados reais) e empresa de pequeno porte como pessoa jurídica que não se enquadra como ME e aufera receita bruta anual igual ou inferior a CR\$700.000,00 (setecentos mil cruzados reais).

Para efeitos desta lei, consideram-se: Microempresa, a pessoa jurídica e a firma individual que tiveram receita bruta anual igual ou inferior ao valor nominal de duzentas e cinquenta mil unidades fiscais de referência (UFIR), ou qualquer outro indicador de atualização monetária que venha a substituí-la. Empresa de Pequeno Porte, a pessoa jurídica e a firma individual que, não enquadradas como microempresas, tiverem receita bruta anual igual ou inferior a setecentas mil unidades fiscais de referência (UFIR), ou qualquer outro indicador de atualização monetária que venha a substituí-la (art. 2, Lei 8.864/94).

Em comparação a Lei 7.256/84, a Lei 8.864/94 traz como avanço a definição de empresas de pequeno porte, possibilitando, assim, a abrangência do tratamento diferenciado, favorecido e simplificado para um número maior de empresas deste segmento. Todavia, nota-se uma morosidade do governo na instituição das políticas públicas para o segmento microempresas e empresas de pequeno porte para que estas empresas possam alcançar crescimento e desenvolvimento econômico e financeiro.

No paralelo da Lei 7.256/84 e da CF/88, levou quatro anos para que se reforce o tratamento diferenciados destas empresas e a expansão do tratamento diferenciado para as empresas de pequeno porte. Entretanto, após este reconhecimento do tratamento diferenciado das ME e EPP em todos âmbitos (tributário, previdenciário, trabalhista, creditícios e administrativos) por todos os entes governamentais pela CF/88, houve uma demora de mais de seis anos para estabelecer as normas para as microempresa e empresas de pequeno porte pela Lei 8.864/94. Isto é, houve uma grande morosidade do governo ao estabelecer suas políticas públicas no tratamento diferenciado para as pequenas empresas, principalmente para as empresas de pequeno porte, pois até o momento não existia o estímulo ao crescimento e desenvolvimento econômico, social e financeiro.

O regime fiscal da Lei 8.864/94 prevalece a inserção dos tributos federais citados na Lei 7.256/84. Difere-se da Lei 7.256/84 quanto ao recolhimento de imposto devido por

terceiros e a entrega da Declaração Anual Simplificada de Rendimentos e Informações em modelo simplificado aprovado pela Receita Federal. Estas modificações nas obrigações acessórias da Lei 7.256/84 para 8.864/94 não são vistas como burocráticas pelas empresas. Trata-se de uma forma que o governo adotou para simplificar as informações que devem ser repassadas das empresas aos órgãos estatais. Esta sistemática tem alcançado sucesso, considerando que as Leis posteriores, principalmente às relacionadas ao regime previdenciário e trabalhista, prevalecem os mesmos benefícios e deveres anteriormente concedidos.

Delimitando o segundo marco legal para as microempresas e empresas de pequeno porte, foi promulgada a Lei 9.317, de 5 de dezembro de 1996, com base no art. 179 da CF/88 e nos artigos 170, inciso IX e 179 da Lei 9.841, de 05 de outubro de 1999.

A Lei 9.317/96 instituiu o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES) que estimulou o tratamento fiscal diferenciado e privilegiado para as ME e EPP, reduzindo a carga tributária e as obrigações acessórias, marco este, relevante para o segmento. Destaca-se assim, as políticas públicas tributárias como tratamento diferenciado e simplificado, com destaque para o recolhimento dos tributos federais em guia única.

A referida lei impactou o segmento destas empresas com a redução da carga de impostos, além de simplificar os procedimentos de declaração e de seu recolhimento. Além disso, criou a possibilidade de Estados e Municípios também contribuírem na concessão de benefícios a estas empresas (LIMA, 2001). O aprimoramento e ampliação do pagamento de impostos da lei 9317/96 foram de grande avanço, especialmente pela simplificação do recolhimento dos tributos em documento único (PAULA; COSTA; FERREIRA, 2017).

A inscrição no SIMPLES abrange o pagamento mensal unificado dos seguintes impostos e contribuições, a saber: IRPJ, PIS/PASEP, CSLL, COFINS, IPI, e contribuição para seguridade social do empregador.

A inscrição no SIMPLES implica pagamento mensal unificado dos seguintes impostos e contribuições:

- I. Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ;
- II. Contribuição para os programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP;
- III. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL;
- IV. Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS;
- V. Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI;

VI. Contribuição para Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica (Parágrafo 1º, Art. 3º, Lei 9.317/96).

Ressalta-se que as leis 7.256/84 e 8.864/94 revogaram a isenção do IRPJ e PIS e também excluíram o INSS do funcionário na unificação dos impostos. Esta concessão foi de grande impacto para o segmento, considerando que as empresas tiveram a redução das alíquotas dos tributos e alteração da forma de incidência e aqueles tributos, anteriormente incidentes sobre o lucro tributável, passaram a incidir sobre o faturamento com a aplicação de uma alíquota menor. Apesar disso, há que avaliar se a mudança de incidência com o crescimento das alíquotas por faixa de faturamento, em alguns casos, implicaria na redução do fluxo de caixa das empresas. Fato semelhante pode ser avaliado em relação ao INSS, cuja base de incidência foi alterada da folha de pagamento para o consumo.

O impacto da revogação da isenção do IRPJ e PIS em primeiro momento causa estranhamento para empresas, pois demonstra que o tratamento simplificado e favorecido aplicado as ME e EPP retroagiu, explicita uma transição da isenção total dos tributos para cobrança de IRPJ e PIS, mesmo que as alíquotas do desdobramento dos impostos sejam menores do que das empresas não enquadradas como ME e EPP.

Outro ponto a ressaltar é a transição da incidência do INSS sobre a folha de pagamento para o consumo, visto que a incidência do imposto previdenciário sobre a base de calculo folha de pagamento é fixa em contraponto a incidência do INSS sobre a base de calculo sobre o consumo que varia de acordo com o faturamento, denotando inseguranças para ME e EPP quanto ao recolhimento do imposto.

Além da unificação dos impostos federais, o SIMPLES poderá incluir o ICMS e ISS desde que cada Unidade Federada ou município estabeleça convênio com a Receita Federal. Entretanto, a existência do convênio implica, conforme o disposto na Lei 9.317/96, na vedação para as empresas do segmento, da utilização ou destinação de qualquer valor a título de incentivo fiscal, bem assim a apropriação ou transferência de créditos relativos ao IPI e ICMS

Naquela época, poucos Estados e Municípios aderiram ao convênio, pois não queriam depender da Receita Federal em relação ao repasse dos tributos de suas competências. Como lembra Fabretti (2009), os Estados e Municípios se recusaram a firmar convênio com a União

em decorrência de razões políticas, para evitar a dependência quanto ao repasse dos tributos de suas competências, preferindo continuar arrecadando diretamente os seus impostos. Paula, Costa e Ferreira (2017) complementam que a pouca aderência dos Estados ao SIMPLES acabou resultando em 28 tratamentos tributários em todo Brasil.

A microempresa, pela Lei 9.317/96, é definida como pessoa jurídica que auferir receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 120.000,00 mil reais e a de pequeno porte a que tenha auferido no ano receita bruta anual superior a R\$ 120.000,00 e igual ou inferior a R\$ 720.000,00. Observa-se que a lei 9317/96 em relação a 8.864/94 em sua definição de ME e EPP aumentou o limite das pequenas empresas culminando positivamente para uma maior abertura para seu crescimento econômico, financeiro e social.

A inscrição no SIMPLES dispensa a pessoa jurídica do pagamento das demais contribuições instituídas pela União. Quanto as obrigações acessórias, os optantes pelo SIMPLES eram obrigados a apresentarem anualmente a Declaração Simplificada anual e dispensadas a escrituração comercial desde que mantenham em boa forma o Livro caixa e o Livro de Inventário (Lei 9.317/96), sendo um fator positivo para microempresas e empresas de pequeno porte, pois reduz a burocracia para estas empresas em relação as empresas optantes pelos Regimes de tributação Lucro Real e Lucro Presumido.

Finalmente com a Lei 9841/99 é formalizado o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte previstos nos artigos 170 e 179 da CF/88 assegurando tratamento jurídico diferenciado e simplificado nos campos administrativo, tributário, previdenciário, trabalhista, creditício e de desenvolvimento empresarial.

O objetivo do tratamento jurídico diferenciado e simplificado foi facilitar a constituição e o funcionamento da ME e EPP, de modo a assegurar o fortalecimento de sua participação no processo de desenvolvimento econômico e social. A mudança de faixa para o enquadramento foi ampliada, passando a ser classificada como Microempresa, a pessoa jurídica que tenha auferido receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 244.000,00, e de Pequeno Porte a pessoa jurídica que tenha auferido receita bruta anual superior a R\$ 244.000,00 e igual ou inferior a R\$ 1.200.000,00.

A Lei 9.841/99 trata de grande avanço evolutivo ao abordar a formalização e o reconhecimento do Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, considerando a

inexistência anterior de um estatuto que legitimava o tratamento diferenciado, simplificado e favorecido dado as empresas de pequeno porte. Neste caso, a Lei 9.841/99, revogada pela Lei complementar 123/2006, instituiu o estatuto da microempresa e empresa de pequeno porte.

A referida lei tratava de uma política pública aplicada às microempresas e empresas de pequeno porte instituindo benefícios nos campos administrativos, trabalhista, de crédito e de desenvolvimento empresarial, complementando a lei 9.317/96, também revogada pela Lei complementar 123/2006, que tratava do regime tributário aplicado às microempresas e empresa de pequeno porte, corroborando significativamente para os avanços das políticas públicas aplicadas a este segmento.

Já o terceiro marco alcançado pela legislação da ME's e EPP's em termos de tratamento diferenciado é a Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006 que institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Este fato foi de extrema importância para ME e EPP, pois nos últimos onze anos vêm estabelecendo normas gerais que assegurem o tratamento diferenciado e favorecido de forma unificada em todas as esferas governamentais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) para as ME e EPP especialmente no que se refere:

- a) Apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias;
- b) Cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias;
- c) Ao acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto a preferência nas aquisições de bens e serviços pelos poderes públicos, a tecnologia, ao associativismo e as regras de inclusão;
- d) Ao cadastro nacional único de contribuinte a que se refere o inciso IV do parágrafo único do art. 146. In fine da Constituição Federal. (art. 1º, LC 123 de 2006)

O grande avanço evolutivo a se destacar é a ampliação do tratamento diferenciado tanto voltado para políticas públicas tributárias e previdenciárias quanto para políticas públicas voltadas para áreas trabalhistas, creditícias, empresariais, administrativas para âmbito Nacional em todas as esferas governamentais, em relação a Lei 9.317/96 aplicada apenas as políticas públicas tributárias e a Lei 9.841/99 aplicada para políticas públicas de cunho social e desenvolvimento econômico das empresas atuando apenas na esfera Federal.

A Lei complementar 123 de 2006 foi alterada nos últimos onze anos pelas Leis: 127, de 14 agosto de 2007; 128, de 19 de dezembro de 2008; 133, de 28 de dezembro 2009; 139, de 10 de novembro de 2011; 147, de 7 de agosto de 2014; 154, de 18 de abril de 2016 e 155, de 27 de outubro de 2016.

Em se tratando de definição de microempresa e empresa de pequeno porte, ocorreram três alterações dadas pelas leis complementares: LC123/2006 receita bruta anual para ME de R\$240.000,00 e EPP de R\$ 240.001,00 a R\$2.400.000,00; LC139/2011 receita bruta anual para ME de R\$360.000,00 e EPP de R\$ 360.001,00 a 3. 600.000,00; LC 155/2016 receita bruta anual para ME R\$ 360.00,00 e EPP de 360.001,00 a 4.800.00,00 com vigência a partir de janeiro de 2018. Nota-se pela definição de ME e EPP que a cada cinco anos, aproximadamente, os limites do faturamento das empresas foram aumentados, implicando no impedimento de novos enquadramentos neste período, podendo provocar desestímulo ao crescimento destas empresas.

Vale ressaltar a alteração do faturamento da EPP na LC 123/2006 pela LC 155/2016 ampliando o limite do faturamento de R\$ 3.600.000,00 para R\$ 4.800.000,00 propiciando as EPP's abertura para crescimento financeiro e econômico e continuidades destas para receber o tratamento diferenciado e simplificado tanto no âmbito tributário, social e creditício. Contudo traz controvérsias ao exceder o limite de R\$ 3.600.000,00 as empresas quanto a incidência de ICMS e ISSQN serão tratadas como empresas do regime normal, isto é, será aplicado alíquotas ICMS de até 19% sobre o faturamento e alíquotas de ISSQN até 5% sobre o faturamento, as ME's e EPP's perderão o tratamento favorecido, diferenciado e simplificado no âmbito tributário da Lei Complementar, podendo provocar a estas empresas o desestímulo de crescimento econômico e financeiro e também levando-as à atos ilícitos para não ultrapassar o faturamento de R\$ 3.600.000,00.

A Lei complementar 123/2006 instituiu o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte denominado como Simples Nacional. O que implica no recolhimento mensal de única guia unificando os seguintes impostos e contribuições: IR; IPI; CSLL; COFINS; PIS/PASEP; Contribuição Patronal Previdenciária a cargo da empresa jurídica; ICMS; ISS. O Simples Nacional se destaca positivamente em relação ao Simples Federal da Lei 9.317/96 por ser uma política pública tributária que unifica além dos impostos federais, os impostos estaduais e

municipais em nível nacional. A forma de cálculo do Simples Nacional, a princípio, é vista como retrocesso, considerando que no cálculo pelo Simples Federal, instituído pela Lei 9.317/96 o processo era mais simplificado.

A base de cálculo do Simples Nacional definida na Lei Complementar 123/06 realizada neste último onze anos através da aplicação de uma alíquota sobre a receita bruta mensal, é alterada pela Lei Complementar 155/2016 (vigência 01/2018) que determina que as alíquotas para cálculo do imposto sejam denominadas de alíquotas efetivas a partir das alíquotas nominais constantes nas tabelas dos Anexos I a V .

A mudança do cálculo das alíquotas de aplicação sobre a base de cálculo traz grande preocupação às empresas, pois a forma de cálculo e alíquota estão evoluindo para um nível complexo no entendimento do cálculo do imposto. O que demonstra o desaparecimento da “simplificação” que é assegurando tanto na LC 123/06 quanto no Regime Tributário (Simples Nacional). Outra questão a se discutir é o aumento do percentual da alíquota efetiva sobre o faturamento mensal da empresa, culminando assim, para o aumento do imposto e desestímulo para o crescimento da ME e EPP ou estímulo à sonegação fiscal.

Outra alteração significativa da LC 155/2016 na LC 123/2006 é a redução dos anexos, e faixas nas tabelas . Os anexos foram reduzidos de 6 para 5 realocando-se as atividades do anexo VI para os anexos V e III, já as faixas foram reduzidas de 20 para 6. Esta modificação tanto dos anexos quanto das faixas para cálculo do imposto trazem implicações positivas e negativas. Implicações positivas porque dá a visão de redução dos impostos para os prestadores de nível intelectual saindo do Anexo VI (anexo de maior percentual de alíquotas incidentes sobre a receita) para o Anexo V principalmente, e também Anexo III. Implicações negativas porque haverá uma redução das faixas de faturamentos de 20 para 6 corroborando para que a empresa alcance mais rápido as faixas que apresentam maior percentual de alíquota e conseqüentemente um aumento nos impostos a pagar.

Posteriormente, a Lei complementar 127, de 14 de agosto de 2007, alterou a Lei complementar 123/2006 com objetivo de corrigir algumas constatações efetuadas por profissionais da área, dentre eles os contadores, advogados e empresários. Neste aspecto, a contribuição da seguridade social passou a contemplar mais atividades de prestadores de serviços que passaram a se enquadrar no anexo III e não mais no anexo V; enquadramento de

mais indústrias no anexo II e a migração automática do Simples Federal para o Simples Nacional. O enquadramento das atividades de produções cinematográficas, audiovisuais, artísticas e culturais foi modificado pela LC/133 de 28 de dezembro 2009 do anexo IV para o anexo III.

De acordo com a LC 123/2006, as ME e EPP não poderão apropriar ou transferir crédito relativos aos impostos ou contribuições e muito menos utilizar ou destinar qualquer valor a título de incentivo fiscal. Como obrigações acessórias apresentarão anualmente a Receita Federal declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais. Além da declaração anual, as ME e EPP ficam obrigadas a emitir nota fiscal de venda ou prestação de serviço, manter em boa ordem e guarda os documentos que fundamentam a apuração dos impostos e contribuições devidos e manter o livro caixa em que será escriturada sua movimentação financeira e bancaria.

A redução e simplificação das obrigações acessórias para ME e EPP foi significativo em termos de desburocratização e acessibilidade destas empresas junto aos órgãos que respondem, em relação as empresas de grandes portes.

Contudo, ainda observa-se nos processos de abertura, baixa e alteração a burocratização desses procedimentos das ME's e EPP's juntos aos órgãos responsáveis, no que tange ao preenchimento de vários sistemas para integração do processo solicitado, além da entrega dos documentos ao órgão responsável. E principalmente a exigências de assinaturas digitais de todos os sócios responsáveis pela empresa acarretando custos altos ao proprietários da ME e EPP.

Nas prefeituras ver claramente que muitas vezes o ente fere o tratamento favorecido, diferenciado e simplificado dados as ME e EPP tanto na CF/88 quanto na LC 123/2006 que seja por desconhecimento da Lei ou por poder abusivo. Os processos para pedido de alvará são morosos, ricos em exigências documentais, cobrança de taxas de alvará elevadas, além do tempo de validade do alvará das empresas serem curtos.

Das obrigações trabalhistas, as empresas são dispensadas da afixação do quadro de trabalho em suas dependências; da anotação das férias dos empregados nos respectivos livros ou fichas de registro; de empregar e matricular seus aprendizes nos cursos dos Serviços Nacionais de Aprendizagem; da posse do livro intitulado “Inspeção do Trabalho” e de

comunicar ao Ministério do Trabalho e Emprego a concessão de férias coletivas. Quanto aos deveres, deverão apresentar Cadastro Geral de Empregados e Desempregados - CAGED; a Relação anual de Informações Sociais – RAIS; manter arquivado os documentos trabalhistas e previdenciários dos empregados e da empresa e apresentar a guia de recolhimento do fundo de garantia do tempo de serviço e informação a previdência social (GFIP), conforme disposto na Lei Complementar 123/2006.

A dispensa de algumas obrigações acessórias trabalhistas determinados na LC 123/2006 para as ME e EPP denota maior agilidade na gestão destas empresas pelo proprietário que muitas vezes não tem condições de contratar um gerente administrativo para gerir seu negócio. Outro ponto positivo a destacar é o tempo para correção de erros trabalhistas orientados na primeira visita do fiscal do trabalho. Para os proprietário das ME e EPP a simplificação das exigências trabalhistas e previdenciárias possibilita contratação de mais funcionários aumentando-se assim o nível de emprego no país.

Posteriormente, a Lei Complementar 139/2011 alterou o prazo da ME e EPP que estejam sem movimento há pelo menos 12 meses a efetivarem baixa independentemente de possuírem débitos fiscais, assim possibilitando para que as empresas com natalidade curta parem de gerar mais débitos.

A LC 139/2011 alterou também a criação do sistema de comunicação eletrônica do Simples Nacional para comunicar qualquer ato ao contribuinte, para haja mais interação entre a Receita Federal e contribuinte, no repasse de informações relevantes para ambos lados.

Como mudança positiva para as empresas devedoras de um montante de impostos a Receita Federal foi concedido pela alteração da LC 139/2011 a possibilidade de parcelamento dos débitos em até 60 parcelas. Nesse último caso a Lei Complementar 155/2016 ampliou o prazo para 120 parcelas. A concessão de parcelamento as ME e EPP é importante para as empresas pois dar oportunidades destas saldarem sua dívidas perante o fisco e regulariza a situação fiscal destas no Regime tributário Simples Nacional impedindo sua exclusão do regime, visto que a sobrevivências destas fora do Simples Nacional torna-se mais difícil diante da incidência total das alíquotas dos tributos no Regime de tributação Lucro Presumido e Lucro Real.

Na Lei complementar 147 de 07 de agosto de 2014 observa-se diversas inovações que alteraram a Lei complementar 123/2006. Nos artigos 3º e 4º do parágrafo 1º a lei impõe que a especificação do tratamento favorecido, diferenciado e simplificado que recaia sobre as atividades da ME e EPP.

Toda nova obrigação que atinja as microempresas e empresas de pequeno porte deverá apresentar, no instrumento que a instituiu, especificação do tratamento diferenciado, simplificado e favorecido para cumprimento (art. 3º LC 147/2014).

O tratamento diferenciado e favorecido dispensado a estas empresas são geridos pelo Comitê Gestor do Simples Nacional para tratar de aspectos tributários; Fórum Permanente das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte para tratar de demais aspectos e Comitê para Gestão da Rede Nacional para Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios (CGSIM) para tratar do processo de registro e de legalização de empresários e de pessoas jurídicas. Cadastro único por CNPJ, dispensados os demais cadastros estaduais e municipais. A identificação nacional cadastral única substituirá para todos os efeitos as demais inscrições, sejam elas federais, estaduais ou municipais (LC147/2014).

Conforme artigo 47 da Lei Complementar 147/2014, nas contratações públicas da administração direta e indireta, autarquia e fundacional, federal, estadual e municipal, deverá ser concedido tratamento diferenciado e simplificado para as ME e EPP objetivando a promoção do desenvolvimento econômico e social no âmbito municipal e regional, ampliação da eficiência das políticas públicas e o incentivo à inovação tecnológica. Esta questão é referente às licitações e assegura, como critério de desempate, preferência de contratação da ME e EPP.

As alterações na Lei Complementar 123/2006 pela Lei Complementar 147/2014 nos processos de licitações foram de grande importância para o crescimento e competitividades das ME e EPP. Para as empresas este reforço que LC 147/2014 das determinações nos processos de aquisições públicas já estabelecidas na LC 123/2006 garantiu maior efetividade do tratamento favorecido e diferenciado para ME e EPP. Como garantia efetiva a LC 147/2014 alterou o art.47 que tratava da faculdade estabeleceu a obrigatoriedade legal da Administração Pública quanto ao tratamento diferenciado nos processos de licitações públicas para a ME e EPP, isto é, a Administração Pública deverá (alterando o poder) conceder tratamento diferenciado as ME e EPP nas licitações para aquisição de bens e serviço.

Disponha a antiga redação do art. 47 da Lei Complementar nº123/2006 que nas contratações públicas realizadas entre particulares e o Poder Público, qualquer um dos entes federativos poderia conceder tratamento diferenciado e simplificado para as MP e EPP, desde que previsto e regulamentado na legislação do respectivo ente. Note-se que essa norma não era autoaplicável e dependia de regulamentação em cada uma de suas respectivas esferas, ou seja, na União, Estados, Distrito Federal e Municípios (MENEZES, 2016, P. 49)

Através das mudanças ocorridas no processo de aquisições públicas a Lei 147/2014 propiciou o aumento das participações e contratações das microempresas e empresas de pequeno porte com a Administração Pública, com perspectivas fomentar o crescimento e desenvolvimento das empresas economicamente e financeiramente para o PIB do Brasil, bem como aumentar o nível de emprego .

E por último, a criação do Microempreendedor Individual (MEI) pela LC 128/2008 no auxílio aos empresários individuais que apresentavam faturamento bruto anual de até R\$36.000,00. Este fato tende a reduzir a informalidade no mercado de trabalho e legaliza a atividade que o empresário desenvolve. O MEI é caracterizado, dentro da Lei complementar 123/2006, como uma política pública de incentivo a formalização e inclusão social. De acordo com Silva (2014), o MEI é uma ferramenta de formalização para os autônomos, incluindo-os com direitos a previdência social e no mercado de trabalho (privado e público), podendo emitir nota fiscal.

A LC 139/2011 alterou o limite do MEI para R\$ 60.000,00, além de trazer todas as facilitações de abertura, baixa e alteração junto a receita federal e prefeitura. A Lei 154 de 18 de abril de 2016 acrescenta no art. 18-a da LC 123/2006 a permissão para o MEI utilizar sua residência como sede do estabelecimento. Em seguida a LC 155/2016 altera o limite da receita bruta anual do MEI para 81.000,00 com vigência para janeiro de 2018.

A criação do MEI e alterações pelas Leis Complementares são de importância vital para os proprietários, bem como para o governo, porque tira muitos profissionais autônomos da informalidade, provoca em escala o crescimento de empregos no Brasil e dá segurança aos proprietários das empresas do MEI perante o INSS, beneficiando de contribuição para aposentadoria e auxílio doença.

4.2 Potencialidades da legislação aplicada no estímulo ao desenvolvimento das empresas

Instituído pela Lei Geral da Micro e Pequena empresa conforme artigo 12, o Simples Nacional traz como grande potencialidade da política pública tributária a unificação da arrecadação e recolhimento dos tributos em única guia. Simplificando e facilitando a forma de recolhimento dos tributos federais, estadual e municipal num só recolhimento e em única data para as micro e pequenas empresas.

Entretanto, a unificação dos tributos adicionada à diversidade de faixas de faturamento e alíquotas aplicadas sobre o faturamento das micro e pequenas empresas pode implicar no aumento da carga tributária e, conseqüentemente, na redução do fluxo de caixa das empresas quando comparado as alíquotas aplicadas do regime do Lucro Presumido.

Além disso, a incidência dos encargos sociais sobre o faturamento pode implicar em desigualdade de condições em relação a outras empresas, dependendo do número de empregados. Nesse caso, a incidência sobre o consumo pode ser maior do que o aplicado sobre a totalidade da folha de pagamento.

Outro problema detectado refere-se aos optantes pelo regime simplificado, cuja atividade esteja beneficiada com isenções tributárias em regime normal, a exemplo da venda de livros, jornais e revistas. Neste caso, por causa da unificação dos tributos o recolhimento se dá pela alíquota unificada. Também estabelecimentos industriais que possuem a alíquota zero do IPI ou simplesmente inexistente a incidência, no Simples Nacional, não ocorrerá a dedução da alíquota e o imposto será recolhido com a alíquota da faixa de faturamento em que a empresa se enquadra.

A unificação dos tributos federais, estaduais e municipais para as empresas no regime simplificado proporcionou uma redução de carga tributária de aproximadamente 40%, principalmente para os setores comércio e indústria (SEBRAE, 2017). Contudo Paula, Costa e Ferreira (2017) apontam que o Simples Nacional não gerou ainda o efeito esperado na redução da carga tributária de modo a promover o desenvolvimento das micros e pequenas empresas. A carga tributária continua sendo percebida como fator negativo e restritivo no desenvolvimento do empreendedorismo no Brasil. Dados do SEBRAE, em pesquisa realizada em 2017, aponta que 67% dos empresários de micro e pequenas empresas considerou que o impacto da carga tributária após o Simples Nacional aumentou ou manteve-se estável. E

dentre os que afirmam que a carga tributária é atualmente superior, o percentual de aumento do ônus tributário foi superior a 10%, para cerca de 35% dos empresários (PAULA; COSTA; FERREIRA, 2017).

As leis complementares posteriores a LC 123/2006 trouxeram como avanço para o regime de tributação simplificado do Simples Nacional, ao longo destes onze anos, a inclusão de diversas atividades de serviços para o Anexo III e Anexo VI, sendo as atividades mais recentes os serviços intelectuais. Ainda como avanço, dá-se ênfase na Lei complementar 155/2016 que revogou as atividades de serviços do Anexo VI e V para o Anexo III onde se encontrava a maior carga tributária dos serviços. A inclusão de novos serviços e sua migração para anexos com alíquotas menores dá a impressão de redução da alíquota de impostos para as empresas prestadoras de serviços, entretanto estudos direcionados a estes setores demonstram o contrário, considerando a maior carga tributária no Regime de Tributação Simples Nacional em relação ao Regime de Tributação Lucro Presumido e Lucro Real.

De acordo com Paula, Costa e Ferreira (2017), as ME e EPP prestadoras de serviços tiveram várias vezes sua carga tributária aumentada em relação à tributação pelo Lucro Presumido. Lange e Gonçalves (2007) afirmam que o Simples Nacional aumentou a carga tributária para as prestadoras de serviços.

Outro aspecto positivo da LC 123/2006 é a dispensa da contribuição patronal de 20% da folha de pagamento, no qual o governo deixa arrecadar 20% de INSS para o Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS), o que é vantajoso para as empresas que possuem folha de pagamento alta. Entretanto, torna-se negativo para os cofres da Previdência que se converteria em receita.

Uma situação importante com reflexos sobre a equidade ocorre quando a tributação favorecida para as MPE envolve as contribuições previdenciárias. Isto porque ao cobrar alíquotas mais baixas dos empregados e empregadores das pequenas empresas, os governos terminam por gerar problemas de financiamento previdenciário, que poderão ser cobertos por tributos sobre o consumo ou pelo Tesouro (PAES; ALMEIDA, 2009, P.13).

A desburocratização das micro e pequenas empresas se destaca como potencialidade da legislação aplicada as microempresas e empresas de pequeno porte. Contribuem para desburocratização das empresas: o REDESIM- Rede Nacional para Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e negócios que proporcionou a simplificação e tratamento

diferenciação da ME e EPP no registro de abertura, alteração e baixa da empresa e também agilidade no tempo de abertura, alteração e baixa reduzindo para no máximo 20 dias; o Cadastro Único pelo CNPJ dispensando as inscrições estaduais e municipais sendo realizadas integralmente nas Juntas Comerciais ; e redução obrigações acessórias fiscais e trabalhistas.

Contudo, ainda há controvérsias a desburocratização, pois o que foi simplificado nas legislações aplicadas as ME e EPP trouxe burocracia para as empresas, por exemplo, a exigência da assinatura digital de todos os sócios das empresas para abertura, baixa e alteração. Está exigência acaba onerando as empresas com custos elevados junto a Junta Comercial, porque além de pagar as taxas ao órgão responsável ainda existe os gastos com certificados digitais e token ou cartão. Outra controvérsia a desburocratização são as demoras das prefeituras na concessão de alvará, baixas e aberturas para as empresas. As prefeituras exigem uma quantidade de documentos as empresas que muitas das vezes as ME e EPP desistem do alvará, além de ferir o tratamento favorecido, diferenciado e simplificado dado as empresas perante a CF/88 são cobradas taxas abusivas as microempresas para a concessão de alvarás com validade de no máximo de um ano.

A simplificação da contabilidade ao escriturar as empresas optantes pelo Simples Nacional faz com que as atividades do profissional da área passam a ser executado de maneira simplificada, em que se recolhe e apura os tributos federal, estadual e municipal em uma única guia e data de recolhimento; apenas tem que informar uma única declaração durante o ano e manter escrituração do livro caixa, livro entrada, saída e inventario.

Entretanto, há certa complexidade em relação ao entendimento deste regime, havendo uma ruptura da simplificação do Simples Nacional para as Micro e Pequenas Empresas quando se depara como uma Lei que comporta regras complexas para cada procedimento a ser executado. Destaca-se, nesse caso, o cálculo do imposto, no conjunto de 6 tabelas, com 20 faixas em cada, deve observar a faixa de receita da empresa, a atividade e a folha de pagamento, exigindo atenção e ininterruptão do trabalho para realização do serviço correto diante de tantas regras para apuração do imposto.

O tratamento diferenciado dado as microempresas e empresas de pequeno porte nas licitações é considerado como uma potencialidade para este segmento, pois a participação das empresas de pequeno porte nas compras pequenas de até R\$80.000,00 favorece o seu crescimento, bem como desenvolvimento local ao qual estão inseridas.

4.3 As alterações tributárias na legislação da ME e EPE e suas limitações nas relações comerciais e operacionais das empresas

Um grande ponto de conflito entre empresas optantes pelo Simples Nacional e empresas do Regime Normal é a questão do acesso ao crédito do ICMS e IPI. Quando o Simples Nacional foi instituído pela LC 123/2006 não se permitiu o direito de crédito ou de incentivos fiscais aos seus compradores. A relação comercial com empresas de segmentos tributários diferenciados implica em prováveis descontos no valor das mercadorias considerando a impossibilidade de repasse de créditos de tributos não cumulativos. Neste caso, a relação com empresas optantes dos Regimes Lucro Presumido ou Lucro Real, que são optantes pelo regime não cumulativo e aproveitam o crédito de alguns impostos na entrada de mercadorias para compensar o débito do imposto na saída das mercadorias do estabelecimento, seria mais vantajoso.

Apesar das leis complementares posteriores a 123/2006 trazerem a permissão crédito de apenas do ICMS, que consta nas tabelas dos Anexos I ao II disponibilizadas para efeito de cálculo do imposto, estes créditos permitidos são insignificantes para as empresas de débito e crédito que dão saída de débito de 18% de ICMS e somente poderiam aproveitar no máximo das empresas do Simples Nacional o crédito de 3,95% do ICMS.

De acordo com Pessôa, Costa e Maccari (2016), as empresas de pequeno porte que possuem sua carteira de clientes de grandes redes de varejos não optam mais pelo Simples Nacional, porque as empresas dos grandes varejos não compram de empresas optantes pelo Simples Nacional, dado que o volume de crédito de ICMS gerado neste caso é menor do que aqueles gerados pelas empresas não optantes pelo Simples Nacional. Desse modo a unificação dos tributos federais mais ICMS e o ISS que eram para ser uma vantagem para ME e EPP acabou repercutindo como ponto negativo para competitividade e desenvolvimento das empresas, pois na Lei 9.317/96 pelo Simples Federal as empresas tinham apenas a unificação dos impostos federais como tratamento diferenciado e poderiam garantir como vantagem o crédito do ICMS aos seus clientes.

Outro ponto crítico para as micro e pequenas empresas é a limitação da receita, pois corrobora para que estas empresas fiquem obrigadas a situarem nos limites estabelecidos pelo tratamento diferenciado. Prática comum, para sanar este fato, é a abertura de empresa com regime de tributação distintas, no Simples Nacional onde se aporta o quadro de funcionários e

no Lucro Presumido para efetuar a venda produtos que possuem mais benefícios fiscais fora do Simples nacional.

O estabelecimento de um limite de corte gera tratamento diferenciado entre empresas de situação muito semelhante e favorece o surgimento de uma série de ações de elisão\evasão fiscal. São conhecidos os casos em que empresas dividem-se em outras menores, de forma que todas elas permaneçam sob o abrigo do tratamento diferenciado; os casos em que grandes empresas tentam “passar” por pequenas, contando com a probabilidade de não sofrer fiscalização, que normalmente não prioriza as MPE; e os casos de subdeclaração para a permanência como “pequena empresa” (PAES; ALMEIDA, 2009, p.12)

Outro exemplo da limitação da receita, está no fato da sonegação de receitas para não ultrapassarem o limite estabelecido, desenquadrarem-se e deixar de usufruir do tratamento diferenciado. Estudos da Receita Federal (2015) lembra que as informações declaradas pelos contribuintes do Simples Nacional e respectivamente com sua movimentação financeira indicam um alto grau de omissão de receitas, resultando numa elevada sonegação fiscal. A morosidade para diferenciar e ampliar o limite faturamento para enquadramento neste segmento pode ser considerado como um dos motivos das empresas não declararem o faturamento real, evitando assim perderem os benefícios concedidos.

Um ponto negativo a se destacar é a questão da aplicação de alguns tributos ser efetuada sobre o faturamento e não sobre lucro, a exemplo do Lucro Real. Torna-se importante observar se as empresas estão tendo lucro ou prejuízo em determinado período para determinar se realmente o regime de tributação Simples Nacional é o ideal para empresas que apresentam baixa margem de lucro. As empresas que operam com baixa margem de lucro podem recolher menos tributos se optarem pelo lucro real. Isso ocorre pelo fato das alíquotas do Simples incidirem sobre o faturamento, sem considerar a rentabilidade, e no lucro real incidirem sobre o resultado da operação (SILVA, 2016, p. 37).

A recomposição da alíquota do ICMS antecipado (“diferença de alíquota”) é outro fator negativo no tratamento dispensado as ME e EPP. Quando as empresas do Simples Nacional adquirem alguma mercadoria fora do Estado de origem são obrigadas a recolherem a diferença entre a alíquota interna do estado de origem e a alíquota interestadual, isto é, as micro e pequenas empresas foram obrigadas a recolher plenamente todo o imposto devido ao Estado de origem, o que fere a constitucionalidade da Lei Geral do Estatuto da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte.

Vale ressaltar a relevância das empresas observarem o custo com a folha de pagamento. Quando inferior a 20% sobre faturamento, a opção pelo regime tributo Simples Nacional será menos vantajosa. Nas companhias que apuram o lucro real ou presumido, o INSS é tributado conforme um percentual da folha de pagamento. Já no Simples Nacional, o INSS está embutido na alíquota única que incide sobre o faturamento da empresa (SILVA, 2016). Dessa forma, na maioria dos casos as empresas que possuem menos funcionários acabam recolhendo mais pelo Simples Nacional, ou seja, quanto menor for a folha de pagamento, maior será o INSS a ser recolhido no Simples Nacional.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao longo dos 30 anos, as políticas públicas aplicadas as microempresas e empresas de pequeno porte trouxeram grandes avanços no tratamento diferenciado, favorecido e simplificado na promoção do desenvolvimento econômico, financeiro e social para este segmento. Todavia, em alguns períodos em que as legislações foram implementadas provocaram o retrocesso do crescimento econômico e financeiro das pequenas empresas.

Os resultados apontam a Lei 7.256/84, a CF/88 e a Lei 8.864/94 como avanços para as políticas públicas aplicadas a ME e EPP, pois propiciaram a estas um tratamento diferenciado no que tange a inserção de impostos federais e simplificação das obrigações trabalhistas, previdenciárias e fiscais. No entanto, apresentou como retrocesso no tratamento diferenciado a EPP a morosidade na promoção do desenvolvimento econômico, financeiro e social que efetivou com a Lei 8.864/94.

Como segundo marco legal, os resultados apontam as Leis 9.317/96 e Lei 9.841/99 como grandes avanços para as políticas públicas das pequenas empresas. A Lei 9.317/96 contribuiu com a promulgação da política pública tributária diferenciada voltada para este segmento com recolhimento dos tributos federais em guia única. Entretanto, impacta negativamente neste segmento, pois revoga das Leis anteriores as inserções dos impostos IRPJ e PIS e excluí o INSS do funcionário da unificação dos pagamentos.

A Lei 9.841/99 trata de grande avanço evolutivo pela formalização e reconhecimento do Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, legitimando o tratamento diferenciado, simplificado e favorecido dado as empresas de pequeno de porte.

Os resultados apontam a Lei 123/2006 como terceiro marco legal sendo de extrema relevância para as ME e EPP, porque ampliou o tratamento diferenciado tanto voltado para políticas públicas tributárias e previdenciárias quanto para políticas públicas voltadas para áreas trabalhistas, creditícias, empresariais e administrativas para âmbito Nacional em todas as esferas governamentais. Como retrocesso para o desenvolvimento econômico e financeiro, traz a morosidade no aumento do limite das receitas que corrobora para o desestímulo das empresas. Outro retrocesso a destacar é a forma de cálculo do Simples Nacional ser mais complexa do que à apresentada pelo Simples Federal na Lei 9.317/96.

Quanto às potencialidades das políticas públicas fiscais aplicadas no estímulo ao desenvolvimento das microempresas e empresas de pequeno porte, identificou grandes potencialidades que contribuem significativamente para o crescimento das empresas. Contudo, estas potencialidades apresentaram controvérsias que podem limitar o desenvolvimento das pequenas empresas. Isto é, as políticas públicas aplicadas as microempresas e empresas de pequeno porte principalmente as políticas tributárias trouxeram potencialidades relevantes para o estímulo ao crescimento das empresas, entretanto estas potencialidades não efetivaram plenamente.

Nota-se que o tratamento simplificado, diferenciado e favorecido apontado nas legislações das microempresas e empresas de pequeno porte não foi absorvido totalmente pelas Leis, de forma que, as potencialidades das políticas públicas aplicadas as empresas sejam plenas. Ainda existem lacunas na legislação das pequenas empresas que precisam ser revisadas, de forma que as microempresas e as empresas de pequeno porte recebam o tratamento diferenciado de forma simplificada e integral.

Em se tratando dos fatores das políticas públicas fiscais que limitam as microempresas e empresas de pequeno porte nas relações de comercialização e competitividade, identificou que a legislação apresenta entraves restritivos que prejudicam o crescimento e desenvolvimento das empresas. As negociações das empresas de pequeno porte com as médias e grandes empresas são comprometidas devido às limitações da legislação reduzindo sua competitividade e crescimento perante as outras empresas. Outro ponto restritivo a se destacar é o desestímulo ao não crescimento das empresas pela limitação do faturamento estabelecido pelo tratamento diferenciado.

Assim, conclui-se, que as políticas públicas aplicadas às microempresas caminharam positivamente apontando avanços significativos que culminaram para o crescimento e desenvolvimento econômico, financeiro e social das empresas, mas também apresentaram lacunas nas legislações ao implementá-las, provocando o retrocesso do desenvolvimento das microempresas e empresas de pequeno porte.

Diante das lacunas identificadas nas potencialidades e das limitações que restringem as microempresas de desenvolverem da forma como é abordado pelo artigo 179 do CF/88 pelo tratamento diferenciado, traz-se a preocupação nesta pesquisa para que o governo e os

legisladores possam ter um olhar cuidadoso para estas falhas das políticas públicas aplicadas às microempresas e empresas de pequeno porte.

Para que o governo possa sanar as lacunas e falhas identificadas nas políticas públicas destinadas as pequenas empresas sugere-se a criação de um grupo de especialistas governamentais em todas as esferas juntamente com implementadores das políticas públicas das pequenas empresas e empresários a discussão de novas medidas que tornem as potencialidades próximas de sua efetividade e as limitações menos limitantes.

Também sugere que haja por parte do governo oficinas ou treinamentos dos órgãos municipais e estaduais quanto aos direitos e deveres concedidos as pequenas empresas pela CF/88 e Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, de modo que seja aplicado de forma efetiva o tratamento favorecido, diferenciado e simplificado as empresas.

Enfim espera-se com está pesquisa desperta novos estudos para as políticas destinadas as pequenas empresas de forma que contribuam para maior crescimento destas na renda e geração de emprego no país, bem como o desenvolvimento econômico e financeiro destas.

6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRUCIO, Fernando Luiz; FRANZESE, Cibele. **Federalismo e Políticas Públicas: o impacto das relações intergovernamentais no Brasil. Tópicos de economia paulista para gestores públicos**, 13-31, 2007.

BRAGAIA; Sebastião Vicente; SANTOS, Nilceia Cristina dos; FERREIRA, Nelisa Michetti. O pacto federativo ou federalismo fiscal brasileiro e análise da arrecadação da receita do município de São Pedro/SP. **Revista de Finanças e Contabilidade da Unimep – REFICONT** – v. 1, n. 2, Jan/Jun – 2015.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil 1988**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 8 de abril de 2017.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 2. ed. Brasília: senado Federal, subsecretaria de Edições técnicas, 2012.188 p. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm >. Acesso em 13 de abril de 2017.

BRASIL. **Lei 7256, de 27 de novembro de 1984**. Dispõem sobre Estatuto da Microempresa. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7256.htm>. Acesso em 15 de abril de 2017.

BRASIL. **Lei 8.864, de 28 de março de 1994**. Estabelece normas para Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8864.htm>. Acesso em 15 de abril de 2017.

BRASIL. **Lei 9841, de 5 de outubro de 1999**. Estatuto da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9841.htm>. Acesso em 15 de abril de 2017.

BRASIL. **Lei 9317, de 5 de dezembro de 1996**. Dispõem sobre o Estatuto da microempresa e empresa de pequeno porte e SIMPLES Federal. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9317.htm>. Acesso em 15 de abril de 2017.

BRASIL. **Lei Complementar n ° 123, de 14 de dezembro de 2006**. Dispõem sobre o Estatuto da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte e SIMPLES Nacional. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm >. Acesso em 15 de abril de 2017.

BRASIL. **Lei Complementar n ° 127, de 14 de agosto de 2007**. Dispõem sobre o Estatuto da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte e SIMPLES Nacional. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp127.htm>. Acesso em 15 de abril de 2017.

BRASIL. **Lei Complementar n ° 128, de 19 de dezembro de 2008**. Dispõem sobre o Estatuto da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte e SIMPLES Nacional. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp128.htm>. Acesso em 15 de abril de 2017.

BRASIL. **Lei Complementar n º 133, de 28 de dezembro de 2009.** Dispõem sobre o Estatuto da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte e SIMPLES Nacional. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp133.htm>. Acesso em 15 de abril de 2017.

BRASIL. **Lei Complementar n º 139, de 10 de novembro de 2011.** Dispõem sobre o Estatuto da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte e SIMPLES Nacional. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp139.htm>. Acesso em 15 de abril de 2017.

BRASIL. **Lei Complementar n º 147, de 07 de agosto de 2014.** Dispõem sobre o Estatuto da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte e SIMPLES Nacional. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp147.htm>. Acesso em 15 de abril de 2017.

BRASIL. **Lei Complementar n º 154, de 18 de abril de 2016.** Dispõem sobre o Estatuto da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte e SIMPLES Nacional. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp154.htm>. Acesso em 15 de abril de 2017.

BRASIL. **Lei Complementar n º 155, de 27 de outubro de 2016.** Dispõem sobre o Estatuto da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte e SIMPLES Nacional. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp155.htm>. Acesso em 15 de abril de 2017.

BRASIL. **Instrução Normativa RFB N. 1700, de 14 de março de 2017.** Disponível em: < <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268&visao=anotado>>. Acesso em 13 de abril de 2017.

BRASIL. **Lei N. 8.212, de 24 de Julho de 1991.** Dispõem sobre Seguridade Social. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm>. Acesso em 13 de abril de 2017.

BRASIL. **Lei 5172 de 25 de outubro 1966.** Dispõem sobre Sistema Tributário Nacional Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 13 de abril de 2017.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Arrecadação do Simples Nacional em 2015: Inclusão de novos setores, efeitos no Lucro Presumido, Lucro Real e Impactos do PLP 25/2007.** Disponível em:< <https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-eaduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudosdiversos/EstudosSimplesNacional24ago2015aret..pdf>>. Acesso em 23 de maio de 2017.

BRITO, Johnatan Rafael S. de; PENHA, Thales Augusto Medeiros. Dependência de transferência de recursos para gastos com educação, saúde e infraestrutura: uma análise de regressão para os municípios do rio grande do norte comparando os anos de 2003 e 2007. **Revista de Estudos Sociais**, n. 27, v. 14 p. 79, 2012.

BRUNOZI JUNIOR, Antônio Carlos. **Políticas Tributárias do ICMS para a cadeia Agroindustrial do Leite em Minas Gerais.** 96 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Universidade Federal de Viçosa, Viçosa, Minas Gerais, 2010.

CAVALCANTI, Marcelo Castello Branco. Análise dos tributos incidentes sobre os combustíveis automotivos no Brasil. **Universidade Federal do Rio de Janeiro, COPPE. Rio de Janeiro**, 2006.

DUARTE, Angelo José Mont'Alverne; DA SILVA, Alexandre Manoel Angelo; LUZ, Everaldo Manoel; GERARDO, José Carlos. **Transferências fiscais intergovernamentais no Brasil: Uma avaliação das transferências federais, com ênfase no sistema único de saúde.** Texto para Discussão, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), n. 1451. 2011.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 11 ed. 2 reimpr. Atlas: São Paulo, 2009.

GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Claudia Duarte de. **Finanças Públicas**. 2 ed. Campus: Rio de Janeiro, 2000.

HACK, Erico. **Direito Tributário**. IESDE Brasil S.A.: Curitiba, 2008, 120 p.

KARKACHE, Sérgio. **Princípio do tratamento favorecido: o direito das empresas de pequeno porte a uma carga tributária menor.** Dissertação (Mestrado em Direito)-Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2009.

LIMA, Edmilson de Oliveira. **As Definições de Micro, Pequena e Média Empresas Brasileiras como base para formulação de políticas públicas.** Anais II EGEPE, p.421-436, Londrina/PR, Novembro/2001.

LUKIC, Melina De Souza Rocha. **Direito Tributário E Finanças Públicas II.** Fundação Getúlio Vargas: Direito Rio, Rio de Janeiro, 2012.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**. 7 ed. 4 reimpr. Atlas: São Paulo, 2011.

MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças públicas: foco na política fiscal, no planejamento e orçamento público**. 6 ed. Atlas: São Paulo, 2012.

MARTINS, Marcelo Guerra. **Tributação, propriedade e igualdade fiscal: sob elementos de direito e economia.** Elsevier; Rio de Janeiro, 2011.

MENEZES, Maria Aléxia Soares. **Benefícios Licitatórios Concedidos às Micro E Pequenas Empresas.** Monografia (Bacharel em Direito)- Faculdade ASCES, Caruaru, Pernambuco, 2016.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária**. Saraiva: São Paulo, 2005.

OLIVEIRA, Luis Martins de; CHIEREGATO, Renato; JUNIOR, Jose Hernandez Perez; GOMEZ, Marliete Bezerra. **Manual de Contabilidade Tributária: textos e testes com as resposta**. 13 ed. Atlas: São Paulo, 2014.

OLIVEIRA, S. L. **Tratado de Metodologia Científica: projetos de pesquisas TGI, TCC, monografias, dissertações e teses.** São Paulo: Pioneira Thonsom Learning, 1997.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de ; BIASOTO JÚNIOR, Geraldo. A reforma tributária: Removendo entraves para o crescimento, a inclusão social e o fortalecimento da federação **Revista política social e desenvolvimento**, ano3, nov-2015.

PAES, Nelson Leitão; ALMEIDA, Aloísio Flávio Ferreira de. **Tributação da pequena empresa e avaliação do Simples**. Caderno de Finanças Públicas, Brasília, n. 9, p. 5-55, dez. 2009.

PAULA, Roberta Manfron de; COSTA, Daiane Leal; FERREIRA, Manuel Portugal. A Percepção da Carga Tributária nas Micro e Pequenas Empresas antes e após o Simples Nacional. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, Campo Limpo Paulista, v.11, n.1, p. 34-51, 2017 ISSN 1982-2537

PAZ, Sue-Ellen Nonato. **Análise da tributação do consumo no Brasil**. 101 f. Dissertação (Mestrado) – Pós-Graduação em Economia, Fundação Getulio Vargas, 2008.

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

RECEITA FEDERAL – MF. **Arrecadação do Simples Nacional em 2015 – Inclusão de novos setores, efeitos no Lucro Presumido/Lucro Real e Impactos do PLP 25/2007**. Disponível em <<https://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/estudos-diversos/EstudosSimplesNacional24ago2015aret.pdf>>. Acesso em 10 de julho de 2017.

REZENDE, Fernando Antonio. **Finanças Públicas**. 2 ed. 8 reimpr. São Paulo: Atlas, 2012.

SAMPIERE, Roberto Hernandez. **Metodologia de Pesquisa**. 3 ed. McGraw-Hill: São Paulo, 2006

SEBRAE. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. **A evolução das microempresas e empresas de pequeno porte de 2009 a 2012 no Brasil**. Julho de 2014. Disponível em: <[http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/800d694ed9159de5501bef0f61131ad4/\\$File/5175.pdf](http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/800d694ed9159de5501bef0f61131ad4/$File/5175.pdf)>. Acesso em 16 de maio de 2017.

SEBRAE. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. **Participação das Micro e Pequenas Empresas na Economia Brasileira**. Fevereiro de 2015. Disponível em: <[http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/e55cdb1932bc40120b21bf4d277bb6ea/\\$File/5307.pdf](http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/e55cdb1932bc40120b21bf4d277bb6ea/$File/5307.pdf)>. Acesso em 16 de maio de 2017.

SILVA, Ambrozina de Abreu Pereira, Ferreira, M. A. M., Braga, M. J., & Abrantes, L. A. Eficiência na alocação de recursos públicos destinados à educação, saúde e habitação em municípios mineiros. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 15, n. 1, 2012.

SILVA, Claudio Henrique Laval. **Avanços e limites da lei geral da micro e da pequena empresa (LC123/2006) – 2006 a 2013**. 55 f. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento e Planejamento Territorial) -Universidade Católica de Goiás, Goiás, 2014.

SILVA, Roberto Cícero da. **A carga tributária sobre as empresas optantes pelo Simples Nacional: uma análise sob ótica da Lei Complementar N° 123/2006.** 56 f. Monografia (Bacharelado em Direito) – Centro Universitário de Brasília, Brasília , 2016.

SOTTO, Débora. **Tributação da microempresa e da empresa de pequeno porte.** São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SOUZA, Everton de. **Análise comparativa do impacto das transferências intergovernamentais no esforço fiscal de municípios gaúchos.** 2014. 94f. Dissertação (Mestrado em Economia) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre. 2014.

VERGARA, Sylvia Constant. **Métodos de Pesquisa em Administração.** Atlas: São Paulo, 2005.

VIEIRA, Marcelo Milano Falcão; ZOUAIN, Debora Moraes. **Pesquisa qualitativa em administração.** Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006.

VIOL, Andréa Lemgruber. **A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade.**

Disponível em: <

<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>>. Acesso em 20 de maio de 2017.